Luís Martins de Oliveira
Renato Chieregato
José Hernandez Perez Junior
Marliete Bezerra Gomes

Manual de Contabilidade Tributária

Textos e Testes com as Respostas

9ª Edição

SÃO PAULO
EDITORA ATLAS S.A. – 2010



1. ed. 2002; 2. ed. 2003; 3. ed. 2004; 4. ed. 2005;
5. ed. 2006; 6. ed. 2007; 7. ed. 2009; 8. ed. 2009; 9. ed. 2010

Capa: Leonardo Hermano
Composição: Lino-Jato Editoração Gráfica

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas / Luís Martins de Oliveira . . . [et al.]. – 9. ed. – São Paulo : Atlas, 2010.

Outros autores: Renato Chieregato, José Hernandez Perez Junior, Marliete Bezerra Gomes.

Bibliografia.
ISBN 978-85-224-5716-8

1. Contabilidade tributária 2. Contabilidade tributária – Leis e legislação I. Oliveira, Luís Martins de. II. Chieregato, Renato. III. Hernandez Perez Junior, José. IV. Gomes, Marliete Bezerra.

08-09865 CDD-657.46

Índice para catálogo sistemático:

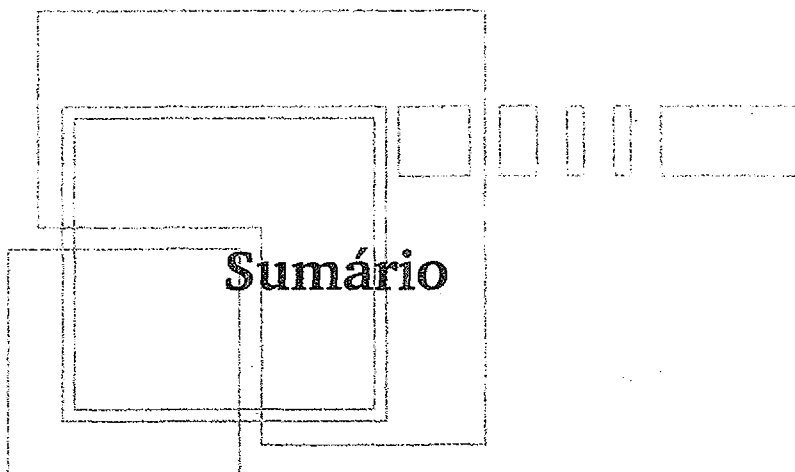
1. Contabilidade tributária 657.46

Depósito legal na Biblioteca Nacional conforme Decreto nº 1.825, de 20 de dezembro de 1907.

Impresso no Brasil/*Printed in Brazil*



Editora Atlas S.A.
Rua Conselheiro Nébias, 1384 (Campos Elísios)
01203-904 São Paulo (SP)
Tel.: (0_ _11) 3357-9144 (PABX)
www.EditoraAtlas.com.br


Sumário

Abreviaturas Utilizadas

AGO – Assembleia Geral Ordinária

BP – Balanço Patrimonial

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CT – Contabilidade Tributária

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DOU – Diário Oficial da União

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IASB – International Accounting Standards Board

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real
LC – Lei Complementar
MEC – Ministério da Educação e Cultura
MEP – Método da Equivalência Patrimonial
MP – Medida Provisória
NBC – Norma Brasileira de Contabilidade
PIB – Produto Interno Bruto
PIS/PASEP – Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
RIR – Regulamento do Imposto de Renda
S/A – Sociedade por Ações
SRF – Secretaria da Receita Federal
STN – Sistema Tributário Nacional

Prefácio à 8ª Edição

É motivo de grande satisfação a publicação desta 8ª Edição de nosso livro, praticamente uma nova edição a cada ano, desde 2002.

Neste período, a carga tributária no Brasil saltou do patamar de 25% da renda nacional, no qual havia se mantido por mais de duas décadas, para a marca dos 36% em 2009, de acordo com alguns tributaristas.

Além da pesada carga que reduz a competitividade dos nossos produtos no exterior, a sistemática tributária nacional implica em altos custos para o controle e gestão, por parte dos empresários, dos assuntos pertinentes à apuração, pagamento e prestação de contas dos tributos quinzenais, mensais ou anuais. São representativos, na grande maioria das empresas, os investimentos em capital humano, equipamentos e recursos de informática para a gestão e planejamento tributário, para evitar as pesadas multas impostas pelas autoridades fiscais nos diversos níveis da esfera do poder público.

São mais de 60 tipos de tributos vigentes no Brasil, que se dividem entre os impostos, contribuições e taxas de melhoria, que incidem sobre a produção e vendas de mercadorias, prestação de serviços nas diversas modalidades, obtenção de rendas, propriedades imobiliárias e de veículos etc.

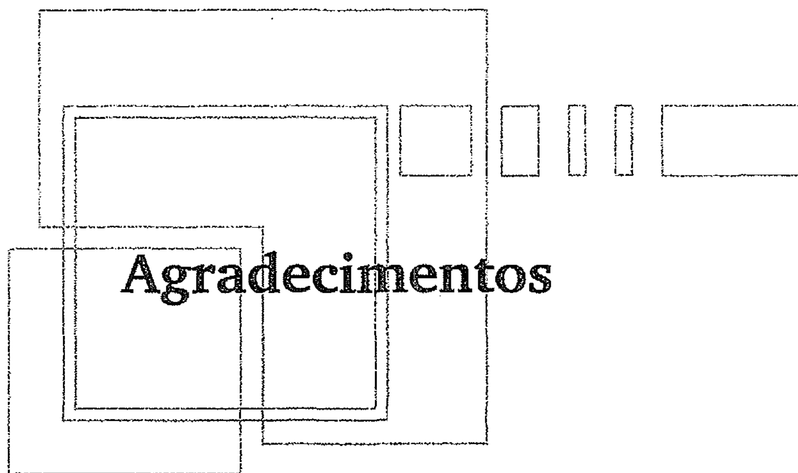
Os tributos representam, sem dúvidas, um dos fatores mais representativos da equação do custo Brasil, sendo que a tão esperada reforma tributária deveria ser motivo de preocupação dos nossos governantes, no sentido de tornar nosso país mais moderno e competitivo no âmbito mundial.

Adicionalmente a estes entraves, muitos de nossos tributos incidem indiretamente no processo produtivo e de criação de riquezas, produzindo uma perversa

distorção. Na tributação sobre o consumo, quanto menor a renda, maior será a parcela tomada, de acordo com os economistas. Ou seja, a população menos favorecida, compreendendo a classe média baixa e os pobres brasileiros, arcam com um custo desproporcionalmente alto para o financiamento do Estado. Tem, ainda, a famigerada e secular sonegação praticada por vários empresários e pessoas físicas, que caminha lado a lado com a sua irmã gêmea, a corrupção.

São realmente enormes os desafios nessa área da contabilidade tributária.

Os Autores



Agradecimentos

O momento da publicação de um novo livro é sempre oportuno para uma série de reflexões sobre nosso presente e passado profissional, quer no exercício das atividades como consultores de empresa, quer como professores universitários, o que só faz ressaltar cada vez mais nossa responsabilidade e satisfação, em todos os sentidos.

Responsabilidade perante os empresários e nossos alunos, que confiam em nossos trabalhos e seriedade de propósitos. Nosso muito obrigado pela confiança e também pelas críticas sempre oportunas que nos lembram sempre de nossa condição de eternos aprendizes e estudantes.

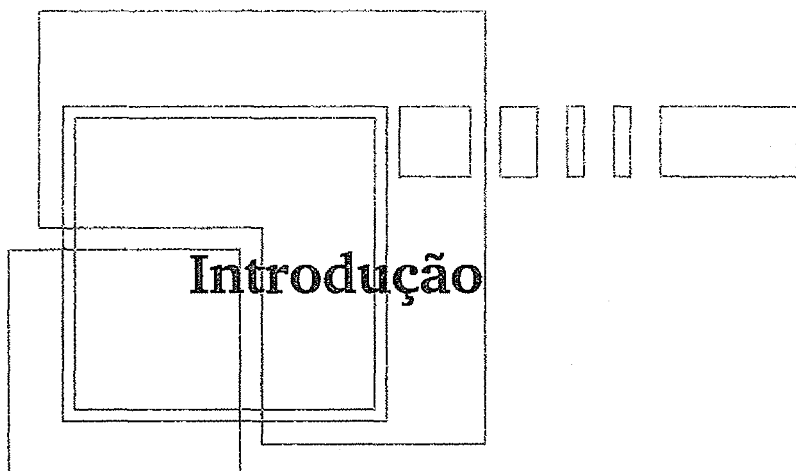
Satisfação pela oportunidade de prestar nossos serviços, principalmente nessa época conturbada e de profundas mudanças. Agradecemos às universidades que nos dão a oportunidade de contribuir, mesmo que modestamente, para a divulgação de nossos conhecimentos e experiência profissional.

Também nosso reconhecimento à Editora Atlas e a todos os seus gabaritados profissionais, que tornaram nossa tarefa menos difícil, com votos de uma duradoura parceria.

E, por último, mas não menos importante, nossa eterna gratidão aos amigos e familiares, que souberam compreender e perdoar os momentos que foram preteridos de nossa companhia durante a elaboração deste livro.

Claro, a Deus, por tudo isso e pelo dom maior da vida.

Os Autores



Introdução

As recentes transformações mundiais nos processos políticos, econômicos, comerciais e produtivos decorrentes da globalização deixaram como consequência, entre outras, a necessidade cada vez maior de as nações serem competitivas, fazendo com que os governos adotem providências que possibilitem o livre exercício das atividades empresariais.

Atualmente, na busca do melhor resultado para suas organizações, os empresários dispõem de diversas alternativas para a aplicação de seus recursos, não importando, em princípio, o local onde irão desenvolver seus negócios. Essa é uma das faces mais visíveis da abertura das fronteiras mundiais.

Diversos estudos nacionais e internacionais mostram que o Brasil é um país onde o custo é muito alto para as empresas, em decorrência de vários problemas estruturais e conjunturais.

Esse fato, amplamente divulgado pelos diversos meios de comunicação, inibe os investimentos estrangeiros, o que contribui negativamente para o crescimento e o desenvolvimento da nação.

Um dos mais representativos componentes do chamado custo-Brasil é, sem dúvida, o sistema de tributação nacional, bastante complexo e caro para as organizações empresariais, principalmente para as que exercem atividades diversificadas, em diversos Estados do país.

Além da elevada carga tributária, há que considerar também os gastos administrativos com o gerenciamento e o controle das atividades tributárias. Dependendo do porte e da complexidade das atividades de uma empresa, há

certas situações em que são altos os gastos e investimentos em profissionais especializados em tributos, funcionários administrativos, sistemas de informática, espaço físico etc., o que, em muitas circunstâncias, representa parcelas relevantes de sacrifícios dos recursos econômicos e financeiros das corporações, somente para atender a todas as obrigações acessórias impostas pelas diversas legislações tributárias.

Além do sistema tributário, outro fato que causa impacto sobremaneira nas atividades empresariais é a também complexa e antiga legislação trabalhista, que, apesar de bem intencionada para a legítima proteção dos direitos dos trabalhadores brasileiros, tornou-se com o tempo e com as diversas modificações um verdadeiro entrave para o adequado relacionamento entre empresários e funcionários em diversas áreas de atividades, principalmente para as empresas de pequeno porte.

Tais aspectos, que impactam significativamente a lucratividade da maioria das pessoas jurídicas, não recebem tratamento adequado pelas atuais práticas contábeis vigentes no Brasil. Reconhecidamente, há necessidade de estudos mais profundos relacionados com os problemas tributários e com os encargos sociais sobre a folha de pagamento em nosso país e seus reflexos na rentabilidade das organizações que aqui operam.

Sabedores disso, os autores deste livro têm como principais objetivos:

- apresentar os tributos e os encargos sociais mais relevantes, existentes no Brasil, que causam impacto nas atividades empresariais;
- estudar os principais conceitos inerentes à tributação das pessoas jurídicas e seus reflexos no desempenho das empresas;
- estudar as diversas modalidades de tributação do lucro e seus efeitos nos resultados;
- efetuar uma análise crítica dos reflexos na contabilidade e das atuais metodologias contábeis utilizadas para registro, análise e divulgação desses reflexos.

Sem dúvida, a Contabilidade atualmente praticada no Brasil contribui muito pouco para a discussão da questão do real custo dos tributos e dos encargos sociais sobre os salários e seus impactos nas diversas atividades empresariais.

São confusas as atuais notas explicativas às demonstrações contábeis, no que se refere aos aspectos tributários. Como consequência, constata-se que não são adequadamente divulgados, pela contabilidade, os impactos da tributação.

Qual é o custo da tributação, incluindo as obrigações acessórias, investimentos em informática, manutenção de equipe especializada etc.? Esse tipo de informação não é dado aos diversos usuários das demonstrações contábeis e demais relatórios gerenciais.

O Brasil tem hoje uma das mais altas cargas tributárias do mundo, em relação ao Produto Interno Bruto (PIB); é a maior da América Latina, mais que o dobro da carga tributária da Argentina, segundo projeção de advogados tributaristas. Tais profissionais acreditam que não há margem para elevar a carga tributária.

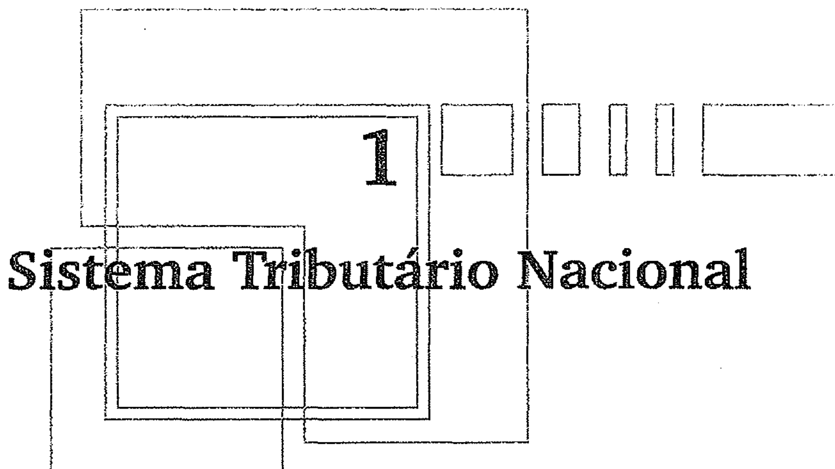
A problemática envolvida na questão dos tributos no Brasil vai além do simples fato de seus custos causados às empresas. Os tributos, sejam eles quais forem, refletem na vida das empresas como um limitador ao desenvolvimento; são um entrave aos novos investimentos, principalmente oriundos do exterior.

A redução na geração de lucros nas entidades empresariais também afeta a vida das pessoas físicas, que acabam por suportar toda a carga tributária, pelo pagamento de tributos direta ou indiretamente ou embutidos nos bens e mercadorias adquiridas no processo final da cadeia de produção, para consumo final.

Dessa maneira, não obstante os impostos afetarem diretamente a vida das empresas, também são refletidos na vida econômica de cada indivíduo. O que é pior: tal reflexo dá-se involuntariamente e sem que boa parte da comunidade tenha consciência desses encargos em seu dia a dia.

Considerando que a contabilidade é a ciência que possui por objeto a mensuração do Patrimônio das Entidades, que consiste em um conjunto de bens, direitos e de obrigações com terceiros, é óbvio que deve ser entendida como uma importante ferramenta informacional das consequências das práticas e políticas tributárias praticadas pelo governo.

Não restam dúvidas de que é necessário informar melhor, para que tanto a classe empresarial quanto a população em geral estejam bem preparadas e orientadas na questão dos impostos e sua incidência nas diversas situações apresentadas no quotidiano da população brasileira.



1 Sistema Tributário Nacional

1.1 Considerações iniciais

Direito e Contabilidade são ciências que caminham juntas e complementam-se, desde longa data, acompanhando a natural evolução das diversas sociedades.

Direito é a ciência das normas obrigatórias que disciplinam as relações dos homens em sociedade, existindo para isso as diversas jurisprudências. É o conjunto das normas jurídicas vigentes num país.

Entre essas, destacam-se as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, constituindo o Sistema Tributário Nacional, que disciplina a arrecadação e distribuição de rendas.

A Contabilidade, por sua vez, é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

No exercício de suas funções, claro está que o contador deve obedecer, além das normas e dos princípios fundamentais de contabilidade, também à legislação tributária concernente à correta apuração, registro, divulgação e arrecadação dos diversos tributos que incidem nas diversas fases de atividade das empresas e, principalmente, sobre a obtenção de renda e lucro em determinado período.

Justifica-se, portanto, a imperiosa necessidade de os contadores conhecerem determinados aspectos da legislação tributária, devido à grande influência nas rotinas das organizações.

1.2 Legislação tributária

É oportuno, de início, transcrever o conceito dado pelo Código Tributário Nacional à legislação tributária, conforme o art. 96 da Lei nº 5.172/66, de 25 de outubro de 1966:[1]

> *"Art. 96. A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes."*

A Constituição Federal de 1988 trouxe profundas alterações no Sistema Tributário Nacional, não só em relação à quantidade e ao campo de incidência dos tributos, mas também quanto à própria distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados e Municípios, o que atualmente vem comprometendo uma razoável reforma tributária principalmente em razão de não haver consenso entre os governantes de como devem ser repartidos os valores arrecadados.

1.2.1 Leis, tratados, convenções internacionais e decretos

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que abrangem de maneira integral ou parcial os tributos e suas relações jurídicas (art. 96 do CTN). Isso não significa que esses itens sejam somente eles, na verdade compreende todo ato normativo que verse sobre matéria tributária, desde a Constituição Federal até uma ordem de serviço local.

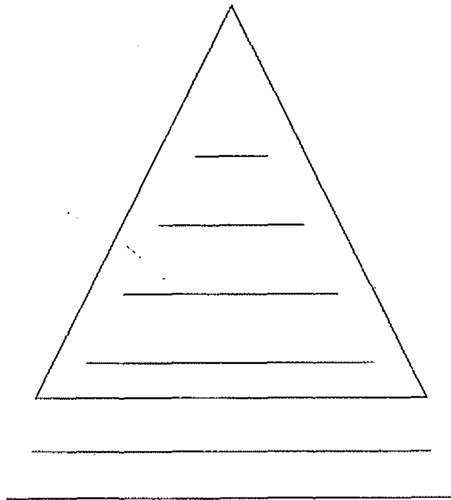
De acordo com o **Princípio da Hierarquia das leis** estabelecido no artigo 59 da Constituição Federal de 1988 foi regulado como o processo legislativo no Brasil deve funcionar.

1. Lei constitucional e Emenda à lei constitucional.
2. Tratado internacional sobre Direitos Humanos aprovado pelo órgão legislativo e executivo, em rito semelhante ao de emenda à constituição – Constituição.

---

[1] BRASIL. *Código tributário nacional.* Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 47.

3. Leis complementares.
4. Leis ordinárias.
5. Tratado internacional aprovado pelo órgão legislativo e executivo.
6. Leis delegadas.
7. Medidas Provisórias.
8. Decretos Legislativos.
9. Resoluções.
10. Decreto.
11. Portaria.



Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – emendas à Constituição;

II – leis complementares;

III – leis ordinárias;

IV – leis delegadas;

V – medidas provisórias;

VI – decretos legislativos;

VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

De acordo com o art. 97 do Código Tributário Nacional:

"Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Seção III
Normas complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios."

1.3 Tributos – conceitos e espécies

O Código Tributário Nacional conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para melhor entendimento sobre a definição de tributo, é possível decompor sua definição nas seguintes características:

- prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;
- instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

ESPÉCIES DE TRIBUTOS

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de:

- Impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte;
- Taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- Contribuições de melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

As taxas e contribuições de melhoria têm pouco significado, tanto no que se refere ao montante arrecadado, como ao impacto causado no contribuinte. Já os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir a Administração Pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia.

Com a edição da Constituição Federal de 1988, surgiram para financiamento das atividades sociais as contribuições sociais, que, embora tenham sido tratadas no capítulo dos tributos, assumem as características destes para fazer face aos investimentos do governo nesse setor. As contribuições sociais instituídas têm como base os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas. Atualmente, são subdivididas em contribuições ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição ao PIS/Pasep, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Cofins).

1.4 Tributos federais, estaduais e municipais

A Constituição em vigor assim distribui, entre os diversos níveis de governo, a competência de estabelecer os tributos:

Compete à União instituir impostos sobre:

- importação de produtos estrangeiros;
- exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- rendas e proventos de qualquer natureza;
- produtos industrializados;
- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários;
- propriedade territorial rural;
- grandes fortunas.

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos;
- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- propriedades de veículos automotores.

Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- propriedades predial e territorial urbana;
- transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais;
- serviços de qualquer natureza.

Essa amplitude e o detalhamento dado pelo texto constitucional promoveram um crescimento desordenado dos tributos cobrados nos últimos anos, o que tem provocado constantes recordes de arrecadação, chegando ao patamar no ano 2009 de 40% do Produto Interno Bruto (PIB), com isso, de um lado aumenta a indústria da arrecadação e fiscalização e, consequentemente, de outro, os custos necessários a sua apuração e recolhimento, sem contar as possibilidades de ocorrência de sonegação.

Assim, vemos hoje uma situação em que o governo e os empresários estão onerados pelo excesso de tributos em vigor.

Essa situação tem causado forte campanha em favor da mudança do Sistema Tributário Nacional, que passa por uma revisão de texto constitucional. Algumas sugestões primam pela radicalidade, como é o caso do imposto único. Outras, mais racionais, buscam aproximar o Brasil das nações do Primeiro Mundo, reduzindo a quantidade de tributos, mas mantendo na essência o que hoje se realiza, ou seja, a tributação sobre a renda, o consumo e a propriedade, e simplificando o processo de arrecadação.

1.5 Princípios constitucionais tributários

Os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles. Tais princípios, segundo a Constituição Federal, são vistos a seguir.

Princípio da competência

Previsto no art. 150, § 6º, e no art. 151, inciso III, da Constituição Federal – o exercício da competência tributária é dado à União, ao Estado ou ao Município, que, por meio de sua Casa Legislativa, exercitarão as competências tributárias, não sendo permitida qualquer delegação ou prorrogação desta competência para outro ente que não seja aquele expressamente previsto na Constituição.

A competência tributária concedida pela Constituição aos entes tributantes União, Estados, Distrito Federal e Municípios não é ilimitada, uma série de princípios e normas que visam assegurar o respeito ao cidadão-contribuinte evita que o Estado não extrapole na sua função de exigir e arrecadar tributos.

É bom salientar que os limites ao poder de tributar não se resumem aos princípios encontrados na seção "Das Limitações do Poder de Tributar" do STN. No próprio capítulo do Sistema Tributário Nacional e em outros pontos da Constituição Federal encontram-se várias normas que têm como efeito a limitação do poder do Estado no campo da tributação.

Princípio fundamental do sistema tributário é a **legalidade**, pois não há tributo que não seja exigido por lei formal e material, que descreva a hipótese da incidência, a base de cálculo etc., com a identificação do sujeito ativo e passivo. A legalidade desse princípio encontra-se descrita no artigo 150, parágrafo II.

O princípio da **Igualdade ou da Isonomia** previsto no art. 150, II, da Constituição Federal/88, corresponde a um princípio fundamental, pois, os tributos criados são pagos por todos de forma uniforme e proporcional a riqueza gerada decorrente de rendimentos, patrimônio e atividades econômicas do contribuinte, isentando-se apenas os contribuintes que não possuem rendimento suficiente para o seu sustento, capacidade econômica ou impossibilidade de pagamento, evitando o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Princípio da **Irretroatividade** prevista no art. 150, III, "a" da CF/88 e o Princípio da **Anterioridade (do exercício e nonagesimal)** encontrada no artigo 150, III, "b" e "c" também da CF/88. Proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Eles vedam que a criação de tributos seja retroativa a data da promulgação ou então, no mesmo exercício financeiro da publicação da lei, por ferir um princípio do direito adquirido, entretanto, se for para beneficiar os indivíduos, sua aplicação pode retroagir desde que não fira os direitos de terceiro.

Da mesma forma é proibida a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro (ano) e antes de decorridos noventa dias em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Exceções: imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produto industrializado (IPI), imposto sobre operações financeiras (IOF), ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes, CIDE petróleo, empréstimo compulsório para casos de calamidade pública ou guerra externa, imposto extraordinário de guerra e contribuições para o financiamento da seguridade social, que juntamente com o IPI obedecem somente a noventena.

O Princípio da **Capacidade Contributiva** e da **vedação do confisco** de acordo com art. 145, § 1º da CF/88 estabelece que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos

termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Assim também é proibida a utilização do tributo com efeito de confisco, impedindo que o Estado, com o pretexto de cobrar tributo, se aposse dos bens do contribuinte (art. 150, IV, da CF/88).

De acordo com o princípio da Liberdade de Tráfego não é permitido aos entes públicos estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Esse princípio encontra-se previsto no art. 150, V, da CF/88.

O princípio da Transparência dos Impostos previstos no art. 150, § 5º da CF/88 diz que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

O princípio do **Direito à Proteção Jurisdicional** corresponde ao direito dado aos indivíduos de buscar o Poder Judiciário, quando houver a criação de algum tributo que contrarie algum fundamento constitucional, ou então ache o tributo indevido, ilegal ou arbitrário. Também é consagrado o direito de ampla defesa, para comprovar as licitudes dos atos tributários.

Segundo o Princípio da **Uniformidade geográfica**, previsto no art. 151, I da CF/88, não permite a cobrança de tributos com distinção ou preferência em favor de qualquer pessoa jurídica de direito público, como também em razão da sua procedência ou destino. Esse princípio veda à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

> *Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.*

Princípio da **Seletividade** estabelecido no art. 153, § 3º da CF/88. A tributação deve ser maior ou menor dependendo da essencialidade do bem. Possui aplicação obrigatória relativamente aos tributos usados para tributar com alíquotas maiores os produtos menos essenciais.

A proibição dos Estados ao Distrito Federal e aos Municípios prevista no art. 152 da CF/88 em estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino é denominada de Princípio da **Não Diferenciação Tributária.**

O Princípio muito utilizado nos tributos indiretos é o da **Não Cumulatividade** que de acordo com art. 155, § 2º, I, art. 153, § 3º, II, e art. 154, I da CF/88 consiste em compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal nas operações anteriores.

Ele é aplicado ao ICMS, IPI e Impostos Residuais da União relativos à circulação de mercadorias ou prestação de serviços e nas contribuições para o PIS/Cofins não cumulativas.

O Princípio das **Imunidades Tributárias** (art. 150, VI, "a" da CF/88) não permite à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços de um ente no outro, templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

"*I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* (Princípio da legalidade);

III – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (Princípio da isonomia tributária);

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (Princípio da irretroatividade tributária);

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (Princípio da anterioridade)."

Princípio da não discriminação tributária

O art. 152, visando à procedência e ao destino dos bens, proíbe a manipulação de alíquotas, bases de cálculo ou qualquer outra fórmula tributária em benefício ou prejuízo da economia da União, dos Estados ou dos Municípios.

Princípio da autoridade tributária

No art. 145, § 1º, aparece o princípio da autoridade tributária, e são justificadas as prerrogativas da administração tributária.

Princípio da tipologia tributária

As taxas e os impostos não podem ter a mesma base de cálculo; portanto, as espécies tributárias são definidas pela distinção de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo, conforme se depreende do art. 145, § 2º.

1.6 Elementos fundamentais do tributo

1.6.1 Obrigação tributária

Inicialmente, é importante destacar que nasce uma obrigação quando, por meio de uma **relação jurídica**, determinada pessoa (credor) pode **exigir** de outra (devedor) uma prestação (objeto), em razão de prévia determinação legal ou de manifestação de vontade (como, por exemplo, o recebimento do preço de um bem em um contrato; o pagamento de prêmio em um concurso; a satisfação de um pagamento pela utilização ou disposição de um serviço público etc.).

Assim, é possível afirmar que **obrigação tributária** é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador).

1.6.2 Elementos fundamentais da obrigação tributária

Dessa forma, encontram-se os **três** elementos básicos da obrigação tributária:

a) a lei;
b) o objeto;
c) o fato gerador.

A lei

A lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos). Contudo, assume, em um sistema jurídico, formas diferentes de expressão, a partir de um texto fundamental (Constituição), as regras ordinárias de convivência (leis em sentido restrito).

A lei, no seu processo de formulação estabelecida na Constituição, passa pela iniciativa da lei, discussão, votação, aprovação, sanção, promulgação, publicação e vigência da lei. A iniciativa da lei normalmente compete ao órgão executivo ou ao legislativo, mas há casos em que a própria Constituição determina que a iniciativa caiba ao judiciário.

Proposta a lei, segue-se a sua discussão no Congresso Nacional, se federal, ou nas Assembleias Legislativas, se estadual; em seguida, vem a sua votação, que é a manifestação da opinião dos deputados parlamentares, favorável ou contrária, ao projeto de lei. Se o projeto de lei conseguir a maioria dos votos, a lei estará aprovada pelo órgão legislativo, sendo em seguida encaminhada ao Presidente da República (lei federal), ao Governador de Estado (lei estadual) ou ao Prefeito do Município (lei municipal), que poderá sancioná-la ou vetá-la.

As leis se classificam em ordinárias e complementares. A lei complementar é uma lei que tem como propósito complementar, explicar, adicionar algo à constituição e diferencia-se da lei ordinária desde o quórum para sua formação. A lei ordinária exige apenas maioria simples de votos para ser aceita, enquanto que a lei complementar exige maioria absoluta.

A lei complementar como o próprio nome diz tem o propósito de complementar, explicar ou adicionar algo à constituição, e tem seu âmbito material predeterminado pelo constituinte; já no que se refere a lei ordinária, o seu campo material é alcançado por exclusão, se a constituição não exige a elaboração de lei complementar então a lei competente para tratar daquela matéria é a lei ordinária.

Na verdade a lei complementar aparenta ser hierarquicamente superior a lei ordinária em razão da diferença entre os quóruns de aprovação, porém é certo que são campos de atuação diferentes.

Somente a lei ordinária ou quando houver exigência constitucional a lei complementar pode estabelecer a instituição, a extinção; a majoração, ou a redução de tributos, definindo o fato gerador da obrigação principal, o seu sujeito passivo, a fixação de alíquota e da sua base de cálculo.

Deve estabelecer, ainda, os casos de penalidades para as ações ou omissões contrárias à lei, ou para outras infrações definidas em lei, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

As leis estaduais são hierarquicamente inferiores às leis federais, se os deputados estaduais fizerem uma lei em desacordo com Leis Federais, a lei é considerada ilegal. As leis municipais são hierarquicamente inferiores às leis federais e estaduais, e nesse caso, se os vereadores fizerem uma lei em desacordo com as leis federais e/ou estaduais, a lei é considerada ilegal, mesmo se o Governador ou Prefeito sancionar a lei, o que produzirá efeitos até o judiciário se pronunciar.

> *Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.*

Medida Provisória

É possível a adoção de medida provisória para tratar de matéria tributária desde que sejam observados os requisitos constitucionais e não tratar-se de matéria reservada à Lei complementar. Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto para II, IE, IPI, IOF e Imposto Extraordinário de Guerra, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (art. 62, § 2º da CF/88).

Resoluções do Senado

É facultado ao Senado Federal mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros estabelecer alíquotas mínimas ou máximas nas operações internas ou fixar alíquotas nessas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados de acordo com o art. 155, § 2º, V, da CF/88.

Tratados e Convenções Internacionais

O art. 98 do CTN estabelece que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna. Ocorrendo conflito entre a lei interna e o tratado, isso será resolvido a favor da norma especial do tratado, que excepciona a norma geral da lei interna, tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos porque produz preceito especial, harmonizável com a norma geral.

Decretos

Conforme prescreve o art. 99 do CTN, em razão das leis são expedidos os decretos cujo conteúdo e o alcance restringem-se, observados os critérios e as regras de interpretação estabelecidas na lei, aos das leis.

Normas Complementares

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos (art. 100 do CTN) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Um ponto que gerou muitas controvérsias foi a possibilidade de o governo criar e majorar tributos por meio da edição de Medidas Provisórias (MP), as quais, enquanto não apreciadas pelo Congresso Nacional, têm força de Lei, perdendo eficácia após 45 dias de sua edição, vedada a reedição após esse prazo. Essa prática já foi atestada, em pelo menos duas ocasiões, pela maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal, e não houve maioria absoluta.

O objeto

O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais. Basicamente, as prestações consistem em: pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou à multa im-

posta por não atendimento à determinação legal (**obrigação principal**) ou cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributada e a exata observância da legislação aplicável (**obrigação acessória**), como, por exemplo, a escrituração de livros fiscais, a apresentação de declarações de rendimentos, o preenchimento de formulários, a abstenção da prática de certos atos etc.

Importante registrar que qualquer inobservância de obrigação acessória é possível de ser convertida em obrigação principal em razão da aplicação de multas previstas na legislação específica.

Para a exigência, em concreto, da obrigação principal, mister se faz o respectivo lançamento, que define e formaliza o crédito tributário, que consiste, com base na ocorrência do fato gerador, na fixação dos elementos imprescindíveis à cobrança do tributo (e/ou penalidade) incidente (CTN, art. 142).

Uma vez constituído o crédito tributário, este deve ser satisfeito pelo devedor por meio do pagamento ou da compensação.

O fato gerador

Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como "o fato" que gera a obrigação de pagar o tributo.

Exemplo

O fato gerador da obrigação fiscal com o Imposto de Renda, conforme definido no Regulamento do Imposto de Renda, é a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza, por pessoas físicas ou jurídicas.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

1.6.3 Contribuinte ou responsável

As partes da obrigação tributária, assim como de qualquer outra obrigação, são, de um lado, o sujeito ativo e, de outro lado, o sujeito passivo. O sujeito ativo da obrigação tributária é o ente público (União, Estado ou Município), criador do tributo. O Código Tributário prevê duas espécies de sujeito passivo: (a) o **contribuinte**, que é quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e (b) o **responsável**, que é quem, sem revestir a condição de contribuinte (isto é, não pratica ato que enseja a ocorrência do fato gerador), vê a obrigação de pagar o tributo nascer por força de dispositivo legal.

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, tenha obrigação decorrente de disposição expressa em lei.

1.6.4 Base de cálculo

É o valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido. A base de cálculo, conforme a Constituição Federal, deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade (mudança somente por outra lei), da anterioridade (a lei deve estar vigente antes de iniciada a ocorrência do fato gerador) e da irretroatividade (a norma não pode atingir fatos passados).

1.6.5 Alíquota

É o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido. Assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

1.7 Imunidade e isenção tributária

1.7.1 Imunidade

As imunidades podem ser classificadas como privilégios dados a alguém para que se livre ou se isente de certas imposições legais em virtude de que não é obrigado a fazer ou cumprir certo encargo de obrigação de caráter legal:

- imunidade diplomática;
- imunidade judicial;
- imunidade parlamentar;
- imunidade tributária.

A imunidade tributária é estabelecida pela Constituição e abrange os seguintes aspectos:

- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros – não alcança as atividades econômicas reguladas pelo direito privado;

- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades mantenedoras de templos de qualquer culto;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades representativas de partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência sem fins lucrativos;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão destes.

1.7.2 Isenção

Entende-se na linguagem jurídica como isenção a dispensa, a imunidade, a concessão atribuída a alguma coisa ou alguma pessoa, para que se possa livrar, esquivar ou desobrigar de algum encargo que a todos pesa, ou para que se livre de qualquer obrigação.

A isenção é concedida por lei.

1.7.3 Principais casos de imunidade e isenção tributária do Imposto de Renda

1. templo de qualquer culto;
2. instituição de educação sem finalidades lucrativas;
3. instituição de assistência social;
4. partido político; e
5. entidade sindical de trabalhadores.

I – Templo de qualquer culto

Edificação pública dirigida ao culto religioso. É a igreja, sinagoga ou edifício principal onde se celebra a cerimônia pública, o convento e os anexos, inclusive a casa ou residência especial do pastor ou pároco, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregada para fins econômicos.

II – Instituição de educação sem finalidades lucrativas

É o estabelecimento de ensino, não apenas o de caráter estritamente didático, mas todos os que se dedicam à educação e à cultura em geral, como o laboratório, o centro de pesquisa, o museu, o ateliê de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências, sem intuitos lucrativos.

III – Instituição de assistência social

É a entidade sem fins lucrativos que presta serviços de natureza aos membros da comunidade social. Os serviços são: (a) proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; (b) amparo às crianças e aos adolescentes carentes, à habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e à promoção de sua integração à vida comunitária etc.

IV – Partido político

Organização cujos membros programam e realizam ações comuns, com fins políticos e sociais.

V – Entidade sindical de trabalhadores

Sociedade que dirige as atividades duma classe social.

Para todos os efeitos, a imunidade abrange os resultados relacionados com as atividades essenciais das entidades.

São necessárias as seguintes condições para o gozo da imunidade:

a) não distribuir a qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas o título de lucro ou participação no resultado;
b) aplicar integralmente os recursos no Brasil, na manutenção de seus objetivos institucionais;
c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;
d) prestar, às repartições lançadoras do imposto, as formalidades determinadas em lei e recolher os tributos retidos sobre os rendimentos pagos por elas.

1.8 Regulamento do Imposto de Renda

Devido à importância para o profissional da Contabilidade, transcrevem-se a seguir alguns comentários preliminares sobre o Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

O Regulamento do Imposto de Renda é a consolidação das Leis e Dispositivos que regulamentam e normatizam o Imposto de Renda tanto das Pessoas Físicas como Jurídicas.

O Regulamento é organizado por assuntos, segregando os contribuintes pessoas físicas das jurídicas, o que facilita a consulta sobre determinado item. Nesse sentido, torna-se fácil saber qual o dispositivo que se aplica a cada caso particular.

É aprovado pelo Presidente da República, e essa atribuição é-lhe dada pela Constituição em seu art. 84, inciso IV, cuja redação é a seguinte:

> *"Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:*
>
> ....
>
> *IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução."*

1.9 Impostos diretos e indiretos

Os impostos podem ser classificados em impostos diretos e indiretos:

- Impostos diretos – o imposto é direto quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuintes de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação). Ou seja, tal denominação refere-se aos impostos em que não há compensação, ou repasse num primeiro momento ao preço da mercadoria, por exemplo. Desses impostos os mais conhecidos são o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL).
- Impostos indiretos – são aqueles em que o contribuinte legal apenas recolhe o valor exigido na apuração que é suportada de fato pelo consumidor final. Nesta modalidade existe a compensação do imposto na compra de insumos para revenda ou para industrialização. Exemplificando, é gerado o efeito cascata até que o imposto acabe por ser pago pelo consumidor ou usuário final.

São exemplos de tal modalidade deste imposto: o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Testes

Os testes de 1 a 10 constaram do concurso público para Auditor Fiscal da Receita Federal.

1. As normas gerais de Direito Tributário, definidoras dos tributos e suas espécies, são criadas pela seguinte proposição legislativa:
   a) lei delegada;
   b) lei ordinária;
   c) lei complementar;

d) decreto legislativo;

e) resolução legislativa.

Resposta: alternativa C

2. Das alternativas abaixo, a que **não** se refere a tributo do Sistema Tributário Nacional é:

a) taxa;

b) imposto;

c) preço público;

d) contribuição social;

e) empréstimo compulsório.

Resposta: alternativa C

3. São princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional:

a) isonomia, imunidade, hierarquia;

b) anterioridade, legalidade, isonomia;

c) isonomia, reserva legal, hierarquia;

d) imunidade, legalidade, anterioridade;

e) hierarquia, reserva nacional, imunidade.

Resposta: alternativa ___

4. Um dispositivo legal que define nova hipótese de incidência tributária do Imposto sobre a Renda entra em vigor no seguinte momento:

a) no mesmo dia de sua publicação;

b) trinta dias após a respectiva assinatura;

c) no primeiro dia útil seguinte ao de sua edição;

d) quarenta e cinco dias após lhe ser dado publicidade;

e) no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação.

Resposta: alternativa ___

5. Assinale a opção que corresponda, na mesma ordem, às expressões respectivas:

- Prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
- Tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

- Tem por fato gerador a prestação de limpeza pública urbana.

a) preço público, tributo, taxa;
b) imposto, taxa por potencial prestação de serviços, preço público;
c) tributo, contribuição de melhoria, imposto municipal;
d) tributo, imposto, taxa;
e) contribuição de melhoria, imposto, preço público.

Resposta: alternativa ___

6. Assinale a alternativa que completa os espaços em branco no texto a seguir:

Código Tributário Nacional chama de __________ quem tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, e de __________ quem, sem revestir aquela condição, tenha obrigação decorrente de disposição expressa em lei. Em ambos os casos, recebe o nome de ________________ da obrigação tributária principal.

a) obrigado, contribuinte legal e coobrigado;
b) sujeito passivo, devedor solidário, sub-rogado;
c) sujeito passivo, responsável *ex lege*, devedor;
d) contribuinte, responsável, sujeito passivo;
e) sujeito passivo, responsável, contribuinte.

Resposta: alternativa ___

7. Assinale a alternativa que responda, na sequência, às seguintes perguntas:

- Segundo o Código Tributário Nacional, a isenção e anistia requerem interpretação literal?
- A isenção dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído?
- Uma isenção de tributos por dez anos, dada às indústrias que se instalarem em certo polo de informática, aplica-se às taxas criadas no segundo ano após a concessão?

a) sim, sim, sim;
b) não, não, não;
c) sim, não, não;
d) sim, sim, não;
e) não, não, sim.

Resposta: alternativa ___

8. Sendo:
   (i) imposto de importação
   (ii) imposto sobre a transmissão *causa mortis*
   (iii) imposto sobre a transmissão de imóveis intervivos

   Os impostos acima competem, respectivamente:
   a) à União, aos Municípios e aos Estados;
   b) aos Municípios, aos Estados e à União;
   c) aos Estados, à União e aos Municípios;
   d) aos Estados, aos Municípios e à União;
   e) à União, aos Estados e aos Municípios.

   Resposta: alternativa ___

9. De acordo com os princípios que emanam da Constituição da República e do Código Tributário Nacional, em relação ao Imposto de Renda retido na fonte dos servidores do Estado do Piauí, no que concerne aos vencimentos destes, quem tem a competência para estabelecer-lhe a alíquota? A quem pertence o produto da arrecadação deste imposto retido pelo Estado do Piauí? Quem é o sujeito passivo da obrigação tributária principal? Qual é o ente responsável pela fiscalização do contribuinte, relativamente à declaração desses vencimentos?
   a) O Estado, o Estado, o servidor, o Estado.
   b) A União, o Estado, o servidor, a União.
   c) A União, a empresa fornecedora do serviço, o empregado desta, o Estado.
   d) O Estado, a empresa fornecedora do serviço, o empregado desta, a União.
   e) A empresa fornecedora do serviço, essa mesma empresa, o empregado dela, a União.

   Resposta: alternativa ___

10. Assinale a alternativa que combina, respectivamente, as quatro afirmações a seguir (1, 2, 3 e 4) com os respectivos princípios tributários constitucionais relacionados (w, x, y e z).
    1. É proibido exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
    2. É vedado instituir tratamento desigual entre os contribuintes que estejam em situação equivalente.
    3. É vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei.
    4. É vedado cobrar tributo no mesmo exercício em que se tenha publicado a lei que o instituiu ou aumentou.

w) anterioridade;

x) isonomia tributária;

y) legalidade;

z) irretroatividade.

Alternativas

a) w x y z

b) x y z w

c) y x z w

d) y w x z

e) w y x z

Resposta: alternativa ___

11. A natureza jurídica específica de um tributo é determinada:

a) em função de sua denominação jurídica formal;

b) em razão das peculiaridades dos sujeitos ativo e passivo da obrigação;

c) pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária;

d) pela destinação legal do produto de sua arrecadação.

Resposta: alternativa ___

12. Os tributos classificam-se em:

a) impostos, taxas e contribuições previdenciárias;

b) impostos, taxas e contribuições de melhorias;

c) Imposto de Renda e contribuição social;

d) Imposto de Renda, contribuição social, PIS e Cofins.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou do concurso público para Delegado da Polícia Federal.

13. Qual o tributo cuja imposição decorre da realização de obras públicas?

a) contribuição de intervenção no domínio econômico;

b) contribuição de melhoria;

c) taxa de serviços públicos;

d) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Resposta: alternativa ___

14. A competência para instituir e arrecadar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural é:
    a) dos Estados e Distrito Federal;
    b) dos Municípios;
    c) da União;
    d) da União e dos Estados.

    Resposta: alternativa ___

Os testes 15 e 16 constaram de concurso público para Auditor Fiscal de Tributos Estaduais do Estado de São Paulo.

15. O tributo, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, tem natureza jurídica específica de:
    a) taxa;
    b) imposto;
    c) preço público;
    d) contribuição parafiscal;
    e) contribuição de melhoria;
    f) contribuição provisória.

    Resposta: alternativa ___

16. Cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou fere o princípio da:
    a) uniformidade tributária;
    b) imunidade tributária;
    c) anterioridade;
    d) tutela jurídica.

    Resposta: alternativa ___

Teste que constou do concurso público para Fiscal de Atividades Econômicas da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

17. A ocorrência do fato gerador de um tributo:
    a) determina o nascimento da obrigação tributária acessória;
    b) impede o pagamento do crédito tributário;
    c) suspende a exigibilidade da obrigação tributária principal;

d) causa o surgimento da obrigação tributária principal;

e) exclui o nascimento do crédito tributário.

Resposta: alternativa ___

18. A imunidade constitucional das instituições de educação sem fins lucrativos refere-se a:

a) apenas taxas;

b) impostos e contribuições;

c) impostos, taxas e contribuições;

d) apenas impostos.

Resposta: alternativa ___

19. Assinale as alternativas corretas:

a) Fato gerador da obrigação principal não é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

b) Nasce uma Obrigação quando por meio de uma **relação jurídica** determinada pessoa (credor) pode **exigir** de outra (devedor) uma prestação (objeto), em razão de prévia determinação legal ou de manifestação de vontade.

c) Assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também não está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

d) De acordo com o princípio da legalidade, é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

e) De acordo com o art. 96 da Lei nº 5.172/66, de 25-10-1966, a expressão *legislação tributária* compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Resposta: alternativas ______

20. Assinale as alternativas corretas:

a) Os impostos estão vinculados à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis.

b) De acordo com o Código Tributário Nacional, não há necessidade de lei para estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção.

c) A base de cálculo, conforme a Constituição Federal, deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

d) O Direito é a ciência das normas obrigatórias que disciplinam as relações dos homens em sociedade, existindo para isso as diversas jurisprudências. É o conjunto das normas jurídicas vigentes num país.

e) Os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles.

Resposta: alternativas ______

21. Assinale as alternativas incorretas:

a) As taxas decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte.

b) O Regulamento do Imposto de Renda é a consolidação das Leis e Dispositivos que regulamentam e normatizam o Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas.

c) O Código Tributário Nacional conceitua tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

d) O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou da penalidade pecuniária.

e) A Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica. Não serve como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade.

f) As contribuições de melhoria são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

g) De acordo com princípio da irretroatividade tributária, é permitida a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Resposta: alternativas ______

Os testes 22 e 23 constaram em concurso para Auditor Fiscal da Prefeitura do Município de São Paulo.

22. Relativamente à competência tributária e às funções de arrecadação e fiscalização, é correto afirmar que:

a) Ambas sempre são delegáveis, dependendo de lei complementar federal.

b) A competência é delegável de uma pessoa jurídica de direito público para outra, mas a atribuição das funções de arrecadação e de fiscalização é indelegável.

c) A competência é indelegável de uma pessoa jurídica de direito público para outra, mas a atribuição das funções de arrecadação e de fiscalização é delegável.

d) Tanto a competência como a atribuição das funções de arrecadação e de fiscalização são indelegáveis de uma pessoa jurídica de direito público para outra.

e) Tanto a competência como a atribuição das funções de arrecadação e de fiscalização são delegáveis de uma pessoa jurídica de direito público para outra.

Resposta: alternativa ___

23. De acordo com o Código Tributário Nacional a obrigação tributária principal:

a) Surge com a ocorrência do fato gerador, previsto em lei ou em decreto regulamentador.

b) Surge com a ocorrência do fato gerador, previsto na legislação tributária.

c) Tem por objeto o pagamento de tributo, de penalidade pecuniária e de demais acréscimos previstos em lei ou em decreto.

d) Tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

e) Tem por objeto o pagamento de tributo, mas não o de penalidade pecuniária.

Resposta: alternativa ___

2

Principais Funções e Atividades da Contabilidade Tributária

2.1 Responsabilidades do contador pela escrituração contábil e fiscal

Os empresários e executivos já estão cientes, há mais de duas décadas, de que o gerenciamento das obrigações tributárias já não pode ser considerado uma necessidade quotidiana, mas algo estratégico dentro das organizações de médio e grande porte, seja qual for o setor de atividade.

Além da elevada carga tributária, o Sistema Tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Estima-se a existência de aproximadamente 60 tributos vigentes, com diversas Leis, Regulamentos e Normas constantemente alteradas.

Tais fatores penalizam sobremaneira o custo da maioria das empresas e acarretam grandes transtornos para o gerenciamento contábil e financeiro dos impostos e demais tributos. Nesse ambiente, cresce sensivelmente a responsabilidade de todos os gestores da empresa, em particular a dos profissionais da controladoria e contabilidade.

Portanto, mais do que qualquer outro profissional das áreas administrativa ou financeira, o contador precisa conhecer com grande profundidade a legislação tributária, devido a suas responsabilidades quanto à eficácia e eficiência nesse gerenciamento. Isso porque, além de perder prestígio profissional em razão de quaisquer falhas mais relevantes na interpretação ou na aplicação no dia a dia das normas tributárias, pode ser responsabilizado por possíveis prejuízos que

causar no exercício profissional, por culpa ou dolo, podendo ser condenado a indenizar o empresário que for prejudicado.

Caracteriza-se como ato criminoso, para todos os efeitos legais e judiciais, a elaboração e assinatura de qualquer documento e/ou demonstração contábil com informações inverídicas, tendenciosas ou preparadas de má-fé. Da mesma forma, constitui crime a elaboração de demonstrações contábeis sem embasamento em documentos e informações hábeis e legais, ou ainda com valores divergentes dos contidos nos livros contábeis da empresa.

Os documentos e as demonstrações contábeis são frequentemente utilizados pelo mercado para obtenção de informações da empresa. Entre os usuários que podem ser prejudicados ou enganados em decorrência de fraudes e irregularidades na escrituração contábil e fiscal, citam-se:

- instituições financeiras consultadas para a concessão de empréstimos e financiamentos;
- fornecedores;
- acionistas não controladores;
- autoridades fiscais;
- investidores do mercado de capitais;
- sindicatos e funcionários que participam dos resultados.

Portanto, caso as demonstrações e os relatórios contábeis sejam elaborados com informações errôneas, ou em desacordo com as normas e os princípios fundamentais de contabilidade, eles podem causar prejuízos a terceiros, tendo em vista que induzem a determinados atos, como concessões de créditos e financiamentos, decisões de investimentos, entre outros.

Nesses casos, as empresas e os profissionais responsáveis que assim procederem, com ou sem má-fé, podem vir a ser processados e condenados por perdas e danos.

2.2 Contabilidade tributária

2.2.1 Conceito

Pode-se entender Contabilidade Tributária como:

- especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;

- ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

2.2.2 Funções e atividades da contabilidade tributária

As principais funções e atividades da Contabilidade Tributária podem ser classificadas da seguinte forma:

- apuração com exatidão do resultado tributável – ou do lucro real – de determinado exercício fiscal, com base na legislação pertinente, para cálculo e formação das provisões contábeis destinadas ao pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro da entidade;
- registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher, em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, pois, como parte integrante do sistema de informações da empresa, a Contabilidade Tributária tem a responsabilidade de informar, correta e oportunamente, o valor das diversas provisões para recolhimento dos tributos, de acordo com o princípio contábil da competência de exercícios;
- escrituração dos documentos fiscais em livros fiscais próprios ou registros auxiliares, para apurar e determinar o montante do tributo a ser recolhido dentro do prazo após encerramento do período de apuração;
- preenchimento de guias de recolhimento, informando o Setor Financeiro de Contas a Pagar da entidade sobre o valor e os prazos de recolhimento, além de emitir e providenciar a entrega aos respectivos órgãos competentes dos formulários estabelecidos pela legislação pertinente;
- orientação fiscal para todas as unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das sociedades coligadas e controladas. A correta orientação fiscal e tributária para as demais unidades ou empresas pode representar relevantes economias com os impostos. Por exemplo, o local de instalação da fábrica, ou mesmo o local de origem de determinadas matérias-primas, pode significar menor carga tributária;
- orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos.

As principais funções e atividades podem ser sintetizadas no Quadro 2.1.

Quadro 2.1 *Funções e atividades da contabilidade tributária.*

Escrituração e controle	Orientação	Planejamento tributário
Escrituração fiscal das atividades do dia a dia da empresa e dos livros fiscais Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar Controle sobre os prazos para os recolhimentos Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher	Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando padronizar procedimentos	Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como: • todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos ICMS e IPI; • todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa; • todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita.

2.3 Diretrizes curriculares do curso de ciências contábeis

O ensino de Contabilidade vem passando por mudanças significativas, obrigando as instituições de ensino superior a adequar suas disciplinas à realidade profissional do Contador. Assim, nos currículos desses cursos tem sido inserida, por sugestão da diretriz curricular editada pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC), a disciplina Contabilidade Tributária, cujas competências e habilidades são:

- proporcionar conhecimentos que possibilitem aos acadêmicos interpretar e empregar corretamente a legislação tributária em vigor e seus reflexos nos livros contábeis;
- proporcionar conhecimentos que visem ao desenvolvimento e aperfeiçoamento da cultura tributária "federal, estadual e municipal", incentivando o poder de decidir qual o melhor "caminho tributário" a ser adotado pelas empresas quando enfrentarem o mercado de trabalho atual;

- usar adequadamente a linguagem contábil, sob a abordagem da teoria da comunicação (semiótica);
- usar o raciocínio lógico e crítico-analítico para a solução de problemas vinculados aos custos tributários;
- elaborar relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários;
- articular, motivar e liderar equipes multidisciplinares para a captação de dados, geração e disseminação de informações contábeis tributárias;
- desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação tributário-contábil e de controle gerencial;
- exercer com ética as atribuições e prerrogativas que lhes são prescritas por meio de legislação específica.

2.4 Planejamento tributário

2.4.1 Conceito de planejamento tributário

A despeito da grande importância de todas as supracitadas atribuições, o contador tem principalmente nas atividades de planejamento tributário a grande oportunidade de dar enormes contribuições à alta direção da empresa.

Discute-se a urgente mudança de nosso sistema tributário e a adoção de novos mecanismos para simplificação das rotinas tributárias. Enquanto isso não ocorre, as empresas necessitam, cada vez mais, de um planejamento tributário criterioso e criativo, que possa resguardar seus direitos de contribuinte e, ao mesmo tempo, proteger seu patrimônio.

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Nas palavras do saudoso tributarista Nilton Latorraca:[1]

> *"Costuma-se, então, denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal."*

Borges,[2] por sua vez, menciona que

> *"a natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários".*

Dessa maneira, torna-se claro o entendimento de que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário.

Planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação etc., para deixar de recolher o tributo devido. Entende-se ainda por sonegação toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Planejamento tributário: no Brasil, a quantidade de tributos é tão grande quanto a complexidade para acompanhar, interpretar, aplicar ao ato concreto e fazer cumprir a legislação tributária. Dominar essas funções é o ponto de partida para os administradores planejarem uma possível redução da carga tributária nas empresas onde atuam, ou não expô-las a riscos fiscais (KPMG, 2005, p. 2).

---

[1] LATORRACA, Nilton. *Direito tributário*: imposto de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

[2] BORGES, Humberto Bonavides. *Gerência de impostos*: IPI, ICMS e ISS. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 55.

2.4.2 *Condições necessárias para um adequado planejamento tributário*

Qualquer que seja a forma de tributação escolhida pela empresa, pode-se verificar que a falta de planejamento estratégico tributário pode deixar a empresa mal preparada para os investimentos futuros, devido a uma possível insuficiência de caixa, gerando um desgaste desnecessário de investimentos forçado para cobertura de gastos que não estavam previstos.

Para a correta execução das tarefas inerentes ao planejamento tributário, o contador precisa aplicar todos os seus conhecimentos sobre a legislação do tributo a ser reduzido, para que, a partir desses cenários, possa planejar com bastante antecedência a melhor alternativa para a empresa executar suas operações comerciais.

A finalidade principal de um bom planejamento tributário é, sem dúvida, a economia de impostos, sem infringir a legislação. Trata-se do conceito de *tax saving*, bastante praticado pelos norte-americanos. Para alcançar êxito nessa atividade, o contador precisa, com profundidade:

- conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente com relação aos chamados impostos não cumulativos – ICMS e IPI;
- conhecer todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
- conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita;
- ser oportuno e aproveitar as lacunas deixadas pela legislação, para tanto ficando atento às mudanças nas normas e aos impactos nos resultados da empresa.

2.4.3 *Legislação Tributária e Planejamento Tributário Legal*

De acordo com os preceitos tributários, a vontade das partes não pode ser alterada ou modificada, após o fato gerador ter ocorrido. Contudo, nada impede que o contribuinte antecipe a ocorrência do fato gerador e comece a projetá-lo e a dimensioná-lo, objetivando a economia de impostos. Com esse procedimento, o contribuinte tem a vantagem de adotar, entre as opções legais disponíveis, as que com certeza lhe forem mais satisfatórias.

Fato gerador é a obrigação tributária principal, que tem como objetivo o pagamento do tributo; é a situação descrita em lei que, uma vez ocorrida, concretamente localizada no tempo e no espaço, determina a transferência jurídica, em favor do Estado, da titularidade de certa quantia. Nesse mesmo momento, o sujeito que praticou o ato previsto em lei, ou encontrou-se na situação de fato, deixa de ser titular dessa mesma quantia.

Num planejamento tributário estratégico, a empresa passa a desenvolver suas atividades de forma estritamente preventiva. Também procura projetar de forma clara os atos e fatos administrativos, de modo a deixar transparentes para todos os envolvidos as informações sobre os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.

O planejamento tributário estratégico tem como objetivo fundamental a economia tributária de impostos, procurando atender às possíveis formas da legislação fiscal, evitando perdas desnecessárias para a organização. Para poder usufruir em toda a sua plenitude de todas as formas legais de planejamento tributário, é necessário que o contribuinte esteja bem assessorado por uma equipe especializada que saiba realizar o planejamento de tributos sem distorcer, alterar ou esconder as obrigações quando o fato gerador assim o exigir.

2.5 Contabilidade nos tempos atuais

Principalmente após a promulgação da Lei das Sociedades por Ações, nº 6.404, de 1976, a Contabilidade no Brasil tem alcançado sensíveis progressos. O processo de globalização dos mercados exige, entre outras coisas, que nossas empresas sejam competitivas, havendo, para isso, necessidade dos mais rigorosos controles possível sobre custos administrativos, financeiros, produtivos e tributários.

A Contabilidade teve que adaptar-se a esse novo ambiente. É fato reconhecido que o contador tradicional não apresenta grande utilidade para as empresas dos tempos atuais, inseridas em um novo contexto muito mais dinâmico, em que as mudanças nas regras econômicas, mercadológicas, financeiras, tributárias etc. ocorrem com muito mais frequência.

O moderno e competente profissional da contabilidade já não pode limitar-se aos aspectos legais e fiscais da entidade. A essas importantes funções e atividades acrescentam-se outros aspectos importantes, tais como os gerenciais, de produtividade, de eficiência e estratégicos.

A Contabilidade pode ser de grande utilidade como um orgão de apoio administrativo, quando atua em consonância com os objetivos estratégicos da empresa, implantando e conduzindo seus sistemas de informação de acordo com as reais necessidades do usuário.

2.5.1 Importância da Lei nº 6.404/76[3] – Lei das Sociedades por Ações – para o desenvolvimento da contabilidade no Brasil

Até a publicação da Lei nº 6.404, a Contabilidade era muito influenciada pelos critérios estipulados pela legislação tributária, principalmente do Imposto de Renda, para a apuração dos tributos a pagar.

[3] A Lei das Sociedades por Ações foi atualizada em 31.12.2007, com o promulgação da Lei nº 11.638.

Essa excessiva interferência do fisco dificultava a adoção dos bons princípios contábeis, já que a Contabilidade, na maioria das empresas, era feita com base nas normas fiscais, que nem sempre eram compatíveis com tais princípios.

O problema foi parcialmente solucionado a partir da vigência da Lei nº 6.404/76, que expressamente determina que a escrituração contábil deve ser feita com estrita observância dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Para atender à legislação fiscal, no tocante às exigências divergentes da aplicação dos corretos princípios, devem ser adotados registros auxiliares à parte. Portanto, a evolução da Contabilidade, com a promulgação da Lei nº 6.404, pode ser resumida no Quadro 2.2.

Quadro 2.2 *Evolução da contabilidade.*

Antes da Lei nº 6.404/76	Após a Lei nº 6.404/76
Excessiva preocupação com as normas fiscais. As demonstrações contábeis visavam principalmente ao atendimento de apenas um usuário: o fisco.	Nítida separação entre a contabilidade e a legislação do Imposto de Renda, com a adoção do Lalur para controle de demonstração das diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável.
Não havia clara formalização e definição dos princípios contábeis fundamentais de contabilidade.	Fortalecimento dos princípios contábeis como base para a escrituração contábil e preparação das demonstrações contábeis.
A contabilidade era vista pela maioria dos empresários apenas como um mal necessário.	Maior preocupação da contabilidade em atender a outros usuários, além do fisco: investidores no mercado de capitais, acionistas, dirigentes e outros usuários internos à empresa, financiadores de capitais etc.

Outras inovações introduzidas pela Lei nº 6.404/76:

- novas demonstrações contábeis e financeiras obrigatórias;
- forma de apresentação dos grupos de contas do Balanço Patrimonial de acordo com o grau de liquidez, para as contas do Ativo, e de exigibilidade, para as contas do Passivo;
- procedimentos para a avaliação de investimentos em participações societárias, normatizando a metodologia da equivalência patrimonial;
- procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis;
- normatização das notas explicativas às demonstrações contábeis.

Testes

1. Assinale a alternativa incorreta:

   a) Mais do que qualquer outro profissional das áreas administrativas ou financeiras, o Contador precisa conhecer com profundidade a Legislação Tributária, devido suas responsabilidades quanto à eficácia e eficiência no gerenciamento dos tributos.

   b) Pode caracterizar-se como um ato criminoso, para todos os efeitos legais e judiciais, a elaboração e assinatura de qualquer documento e/ou Demonstração Contábil contendo informações inverídicas, tendenciosas ou preparadas de má-fé.

   c) O contador não tem qualquer responsabilidade profissional e legal nos casos em que a diretoria da empresa se responsabiliza, por escrito, pelas consequências da prática de atos ilícitos, tais como a sonegação fiscal, nas atividades empresariais.

   d) Qualquer falha mais relevante na interpretação ou na aplicação no dia a dia das normas tributárias, o Contador além de perder prestígio profissional perante a alta administração pode ainda, ser responsabilizado a indenizar, ao empresário, possíveis prejuízos que causar no exercício profissional, por culpa ou dolo.

   Resposta: alternativa ___

2. Assinale as alternativas corretas:

   a) Em uma grande organização, não faz parte das funções e atividades da contabilidade tributária a orientação fiscal para as unidades da empresa, tais como filiais, fábricas, depósitos etc.

   b) Entre outras funções, a contabilidade tem a responsabilidade de informar, correta e oportunamente, o valor das diversas provisões para recolhimento dos tributos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

   c) Pode-se entender Contabilidade Tributária como sendo a especialização da contabilidade encarregada de estudar a teoria e aplicar na prática os princípios e normas básicas da legislação tributária, adotando critérios e procedimentos específicos para apurar os efeitos decorrentes dessas normas.

   d) A Contabilidade Tributária é responsável pelo gerenciamento dos gastos com impostos, taxas e contribuições das atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando os aspectos tributários ao dia a dia empresarial.

   Resposta: alternativas ______

3. Assinale a alternativa que não faz parte das funções e atividades da Contabilidade Tributária:

   a) Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do Setor de Impostos.

   b) Escrituração fiscal dos documentos e dos livros fiscais.

   c) Preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar e controle dos prazos de recolhimento dos diversos tributos.

   d) Emissão de cheques para os pagamentos dos diversos tributos, dentro dos prazos legais.

   Resposta: alternativa ___

4. Assinale as alternativas que não fazem parte das funções e atividades da Contabilidade Tributária relacionadas com a escrituração e controle:

   a) Acompanhamento do Inventário físico dos estoques de mercadorias nas fábricas e filiais de vendas.

   b) Escrituração fiscal das atividades do dia a dia da empresa e dos livros fiscais.

   c) Conciliação das contas bancárias.

   d) Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade.

   Resposta: alternativas ______

5. Assinale as alternativas que não fazem parte das funções e atividades da Contabilidade Tributária relacionadas com o planejamento tributário:

   a) Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal.

   b) Apuração dos tributos a recolher.

   c) Registro contábil das provisões relativas aos encargos sociais a recolher sobre a folha de pagamento.

   d) Estudo das situações em que é possível o crédito tributário, principalmente com relação aos impostos não cumulativos, casos do ICMS e IPI.

   Resposta: alternativas ______

6. Assinale as alternativas corretas:

   a) Citam-se como inovações introduzidas pela Lei nº 6.404/76 os novos modelos de demonstrações financeiras obrigatórias e a forma de apresentação dos grupos de contas do Balanço Patrimonial, de acordo com o grau de liquidez, para as contas do Ativo e de exigibilidade, para as contas do Passivo.

b) Os administradores das empresas, ou seus responsáveis legais, não têm qualquer responsabilidade pelos informações errôneas contidas nas demonstrações contábeis.

c) Faz parte das funções e atividades da Contabilidade Tributária relacionadas com o planejamento tributário o estudo de todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos.

d) Antes da publicação da Lei nº 6.404/76, não havia uma excessiva preocupação com as normas fiscais.

Resposta: alternativas ______

7. Com relação ao planejamento fiscal e tributário, pode-se afirmar que:

a) Até a publicação da Lei nº 6.404, de 1976, era muito influenciada pelos critérios estipulados pela legislação tributária, principalmente a do Imposto de Renda, para a apuração dos tributos devidos pelas entidades.

b) É uma forma ilícita de redução da carga fiscal, que pode ser confundida com a sonegação ou fraude, tão comum nas práticas comerciais.

c) É um conjunto de ações ou omissões dolosas, visando a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

d) Sua finalidade principal é a economia de impostos, sem infringir a legislação. Trata-se do conceito de *tax saving*, bastante praticado pelos americanos.

Resposta: alternativa ___

3

Demonstrações Contábeis Obrigatórias, Regime das Publicações Legais e Divulgação das Demonstrações Contábeis

3.1 Quais são as demonstrações contábeis obrigatórias

Tanto o Direito Comercial como o Direito Tributário estruturam-se fundamentados em inúmeros conceitos e princípios que pertencem à contabilidade. A própria base de cálculo do Imposto sobre a Renda é determinada com base em um instituto do Direito Comercial que ingressou no mundo jurídico pela contabilidade, que é o lucro líquido do exercício.

Nada mais natural, portanto, do que ressaltar os diversos aspectos inerentes às demonstrações contábeis obrigatórias em lei, tanto pela legislação societária, como pela comercial e tributária ou fiscal.

A legislação do Imposto de Renda menciona que, ao final de cada período-base de apuração do lucro real, a pessoa jurídica deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância da lei comercial, das seguintes demonstrações financeiras ou contábeis:

- balanço patrimonial;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (ou demonstração das mutações do patrimônio líquido).

A Lei nº 11.638, sancionada em 28 de dezembro de 2007, modificou a Lei das Sociedades por Ações, de nº 6.404/76, tornando obrigatória, para as maiores sociedades, incluindo as de capital aberto – que negociam suas ações nas bolsas de valores, a elaboração e publicação da Demonstração dos Fluxos de Caixa. Essa

demonstração não é obrigatória para as companhias fechadas com patrimônio líquido inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

As companhias abertas são obrigadas, também, a elaboração e publicação da Demonstração do Valor Adicionado.

Ainda, a sociedade anônima de capital aberto que possuir investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com as demonstrações estabelecidas nos itens anteriores, as demonstrações contábeis consolidadas, conforme o art. 249 da Lei nº 6.404/76 e a Instrução nº 247, de 27-3-96, da Comissão de Valores Mobiliários.[1]

Outros aspectos a ressaltar:

- as demonstrações de cada exercício devem ser publicadas com a indicação dos valores correspondentes aos das demonstrações ao ano anterior;
- podem ser publicadas adotando-se o milhar de reais – R$ (000) – como expressão monetária;
- devem ser acompanhadas pelas notas explicativas, para complementar, juntamente com outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis, o conjunto de informações relevantes sobre a situação patrimonial da empresa e de seus resultados dos exercícios.

3.2 Normas referentes às publicações legais

Conforme estabelecido no art. 289 da Lei nº 6.404/76, as sociedades por ações devem preparar e publicar o seguinte conjunto de relatórios:

- relatório da administração;
- demonstrações contábeis;
- convocação de assembleias;
- atas de assembleias etc.

As publicações exigidas por lei devem ser feitas no jornal oficial da União ou do Estado, conforme o local em que esteja situada a sede da companhia. Se, no entanto, nesse lugar não houver a edição de jornal, a publicação deve ser efetuada em outro jornal de circulação mais ampla. Também, segundo a Lei nº 6.404/76 e Instrução da CVM, as companhias de capital aberto devem efetuar as publicações exigidas por lei em jornal de grande circulação editado na localidade em que se situe a bolsa de valores na qual, nos dois últimos exercícios sociais, tenha-se verificado a maior quantidade de negócios com suas ações e outros valores mobiliários de sua emissão.

---

[1] O leitor interessado em detalhes adicionais inerentes à teoria e prática de consolidação das demonstrações contábeis pode consultar o livro *Contabilidade avançada*, de autoria de José Hernandez Perez Junior e Luís Martins de Oliveira, publicado pela Editora Atlas, 6. ed., 2009.

Importante destacar que a companhia deve fazer essas publicações sempre no mesmo jornal, e qualquer mudança deverá ser precedida de aviso aos acionistas no extrato da ata da assembleia geral ordinária.

3.2.1 Publicação em forma resumida

Para atender à grande necessidade de informar o mercado, as companhias podem publicar as demonstrações em forma resumida, comparativamente com dados do exercício social anterior, desde que divulguem, pelo menos, as seguintes informações:

1. balanço patrimonial, constando neste, no mínimo, os valores relativos aos seguintes grupos de contas:
   - ativo circulante;
   - realizável de longo prazo;
   - permanente, subdividido em investimentos, imobilizado e diferido;
   - passivo circulante;
   - exigível de longo prazo;
   - resultados de exercícios futuros;
   - patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, de lucros, de reavaliação e lucros ou prejuízos acumulados.
2. demonstração do resultado do exercício, com, no mínimo, os valores relativos a:
   - vendas líquidas;
   - lucro bruto;
   - total das despesas operacionais;
   - resultado da equivalência patrimonial;
   - lucro ou prejuízo operacional;
   - resultados não operacionais, se forem relevantes;
   - provisão para o Imposto de Renda e contribuição social;
   - lucro ou prejuízo do exercício.
3. notas explicativas, com no mínimo as seguintes informações:
   - mudanças de práticas contábeis em relação ao exercício social anterior;
   - investimentos em outras sociedades, se forem relevantes, demonstrando o montante final e o resultado da equivalência patrimonial em cada investimento; os valores pagos relativos a ágios e deságios;

provisões para perdas; taxas de juros, vencimento e ônus reais sobre as dívidas de longo prazo; quantidade de ações que compõem o capital social, discriminando espécies e classe; montante do prejuízo fiscal passível de utilização em exercícios subsequentes;

4. proposta da destinação do resultado, detalhando, se for o caso, a base de cálculo dos dividendos, inclusive os dividendos já pagos durante o exercício social e o montante do dividendo por ação;
5. transcrição de eventual ressalva e/ou parágrafo de ênfase constante do parecer dos auditores independentes;
6. qualquer informação não constante das informações citadas que sejam relevantes para o conhecimento da situação da empresa;
7. indicação dos jornais e datas de publicação das demonstrações contábeis divulgadas nas condições exigidas pela Lei das Sociedades por Ações.

3.2.2 Prazos legais

A legislação societária impõe prazos que devem ser observados pelas sociedades por ações; os principais, vinculados às demonstrações contábeis, são:

a) anúncio de que se encontram à disposição dos acionistas os documentos da Administração: até um mês antes da data marcada para a realização da assembleia geral ordinária, os administradores devem comunicar aos acionistas que os documentos relacionados a seguir encontram-se à disposição deles, em anúncio publicado no mínimo três vezes:
   - o relatório da administração sobre os negócios sociais e os principais fatos administrativos ocorridos no decorrer do exercício encerrado;
   - a cópia das demonstrações contábeis; e
   - o parecer dos auditores independentes, nos casos de sociedade de capital aberto.

   Os anúncios publicados devem indicar os locais onde poderão ser obtidas cópias de tais documentos pelos acionistas;

b) primeira convocação para a assembleia ordinária: após o encerramento do exercício social, a companhia deve realizar a Assembleia Geral Ordinária até 120 dias dessa data, para apreciação e aprovação das contas dos administradores. O art. 124 da Lei nº 6.404/76 exige que os acionistas sejam convocados até oito dias antes da data marcada para a assembleia, considerando também o prazo da publicação do primeiro anúncio. A convocação deverá ser efetuada por meio de anúncio publicado no mínimo três vezes, contendo local, data e hora da assembleia, bem como a ordem do dia;

c) segunda convocação para a assembleia ordinária: na hipótese de a assembleia geral ordinária não se realizar com base na primeira convocação, será publicado novo anúncio, com antecedência mínima de cinco dias da data marcada;

d) publicação das demonstrações contábeis: as demonstrações devem ser publicadas, pelo menos, até cinco dias antes da data marcada para a realização da assembleia geral ordinária. O conjunto de informações a ser publicado é o seguinte:
   - demonstrações contábeis;
   - relatório da administração;
   - notas explicativas sobre as demonstrações contábeis;
   - parecer dos auditores independentes, se for sociedade de capital aberto;

e) assembleia geral ordinária (AGO): as AGOs devem discutir e deliberar sobre:
   - prestação de contas dos administradores;
   - exame e votação das demonstrações contábeis;
   - destinação do lucro líquido do exercício social e distribuição de dividendos;
   - eleição dos administradores e dos membros do Conselho Fiscal;
   - aprovação de possíveis aumentos de capital.

Numa sociedade anônima, a assembleia geral dos acionistas constitui a forma mais perfeita de expressão da vontade social.

Em qualquer tipo de sociedade, podem os acionistas/sócios tomar deliberações unânimes por escrito, como também se reunir em assembleia geral, sem observância de formalidades prévias, desde que todos estejam presentes e todos manifestem a vontade de que esse ato delibere sobre determinado assunto.

A admissibilidade da votação por escrito depende de dois pressupostos: não haver cláusula contratual nos estatutos que proíba essa forma de votação e não haver nenhum acionista que esteja impedido de votar, seja em geral, seja em face do objeto das deliberações a tomar.

3.3 Balanço patrimonial

É o conjunto de bens, direitos (ativos), obrigações e patrimônio líquido (passivos).

De acordo com a Lei nº 6.404/76, as contas do ativo são classificadas em ordem decrescente do grau de liquidez, ou seja, os itens de maior liquidez são

classificados primeiramente, enquanto os de liquidez mais lenta aparecem em último lugar. As contas do passivo, por sua vez, são classificadas pelo grau de exigibilidade também decrescente. Isso significa que as contas que serão liquidadas mais rapidamente, a curto prazo, aparecem em primeiro lugar, enquanto as que serão liquidadas a longo prazo integrarão os últimos grupos de contas.

A importância do balanço patrimonial como juízo de valor é assim destacada na obra de Nilton Latorraca:[2]

> *"É importante destacar que o balanço patrimonial não é o resultado de um mero agrupamento de contas. É, antes de tudo, um juízo de valor. Pressupõe a avaliação dos bens sociais mediante critérios que a lei não poderia deixar ao arbítrio do administrador e de seu contador. Era necessário transformá-los em critérios objetivos, já que não havia, entre nós, uma codificação uniforme de princípios contábeis, que a lei pudesse simplesmente referir. Por isso, a Lei nº 6.404/76, dedicou 25 artigos às demonstrações contábeis, artigos 175 a 200, reunindo ali regras essenciais que darão a orientação básica que norteará, nos casos concretos, a solução das situações não previstas. Paralelamente, tais normas procuraram corrigir ou coibir práticas que pudessem distorcer os resultados e a avaliação do patrimônio social."*

3.4 Lei nº 11.638, de 28-12-2007: harmonização às práticas contábeis internacionais

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Em 28 de dezembro de 2007 foi editada a Lei nº 11.638, que altera, revoga e atualiza alguns dispositivos das:

- Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976;

e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

A edição da Lei nº 11.638 veio de encontro às necessidades de adaptação das normas contábeis vigentes no Brasil aos padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários, sendo que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), doravante deverão ser elaboradas em consonância com tais padrões internacionais.

---

[2] LATORRACA, Nilton. *Direito tributário*: Imposto de Renda das empresas. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 193.

Ressalta-se que a Lei nº 6.404 já contava com 31 anos de vigência, o que, para a atual evolução do mundo empresarial, é tempo considerável.

2 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES SOCIETÁRIAS

2.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com o art. 176 da Lei nº 11.638/07, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – Balanço Patrimonial – BP;

II – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados - DLPA;

III – Demonstração do Resultado do Exercício – DRE;

IV – Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC; e

V – se companhia aberta, Demonstração do Valor Adicionado – DVA.

O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior. Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas. Os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como:

- diversas contas, ou;
- contas-correntes.

A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do Balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC, substitui, a partir de 31-12-2008, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR.

É oportuno ressaltar que diversas empresas, principalmente aquelas de capital aberto, já elaboravam e publicação as demonstrações dos fluxos de caixa e do

valor adicionado, de acordo com as normas internacionais. Tais demonstrações poderão ser divulgadas, no primeiro ano de vigência desta Lei, sem a indicação dos valores correspondentes ao exercício anterior.

As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

2.2 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE SOCIEDADES DE GRANDE PORTE

A Lei nº 11.638/07, em seu art. 3º, introduziu a seguinte novidade:

> "Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou o conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou Receita Bruta Anual superior a R$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais)."

Finalidade da Lei nº 11.638/07:

1. eliminar barreiras regulatórias vigentes em nosso país, que dificultavam a inserção das empresas no processo de convergência contábil internacional;
2. modernizar as práticas contábeis brasileiras, adaptando-as às normas praticadas nos países do primeiro mundo;
3. aumentar as condições de acessibilidade de nossas empresas ao fluxo de capitais externos, a um custo e taxa de risco menores, a partir do maior grau de transparência das demonstrações contábeis;
4. aprimorar as práticas de governança corporativa.

3 BALANÇO PATRIMONIAL – AVALIAÇÃO DOS ATIVOS E PASSIVOS

3.1 ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI Nº 11.638/07

A Lei nº 11.638/07 fez várias modificações nos critérios de avaliação dos Ativos e Passivos, sempre com o objetivo de adaptar tais critérios aos padrões internacionais. Segue um resumo das principais alterações, com a menção do artigo correspondente:

- Art. 178

O Ativo Permanente é dividido em Investimentos, Imobilizado, Intangível, de acordo com a Medida Provisória nº 449.

O Patrimônio Líquido, por sua vez, é dividido em Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

- Art. 179. Devem ser classificados:

No Ativo Imobilizado: os Direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Portanto, a nova Lei alterou a definição do Ativo Imobilizado, excluindo desse grupo os bens não corpóreos, tais como marcas, patentes, concessões etc. Tais ativos não corpóreos, ou seja, intangíveis, passam agora para o grupo de Intangíveis.

Por outro lado, o grupo do Ativo Imobilizado passa a incorporar os bens decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. Ou seja, os bens que tenham sido objeto de arrendamento mercantil financeiro, ou *leasing*. Tais ativos passam a ser registrados como uma compra, com financiamento bancário, como exemplificado. Supondo que uma empresa tenha arrendado uma máquina, por R$ 60.000,00, para pagamento em 36 meses. A contabilização deverá ser a seguinte:

Débito: Ativo imobilizado	
Máquina Industrial	R$ 60.000,00
Crédito: Passivo Circulante	
Arrendamento Mercantil Financeiro	R$ 20.000,00
Passivo não Circulante/Exigível a Longo Prazo	
Arrendamento Mercantil Financeiro	R$ 40.000,00

No Intangível:

- as Despesas Pré-operacionais e os Gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional;
- os Direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Exemplos de ativos incorpóreos, que passam a ser classificados como Ativos Intangíveis:

- marcas e patentes;
- direitos autorais;
- direitos de concessão;
- fundo de comércio;
- gastos com pesquisa e desenvolvimento.

Conforme a Deliberação CVM nº 565, de 17-12-2008, um ativo intangível deve ser reconhecido no balanço se, e apenas se:

a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo sejam gerados em favor da entidade;

b) o custo do ativo puder ser mensurado com segurança; e

c) for identificável e separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado.

De acordo com o art. 182, no Patrimônio Líquido serão classificadas como Ajustes de Avaliação Patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao Regime de Competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do Passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

3.2 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO

Conforme o art. 183 da Lei nº 11.638/07 são os seguintes os critérios para avaliação dos Ativos:

I – as aplicações em Instrumentos Financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

- pelo seu Valor de Mercado ou valor equivalente,[3] quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
- pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito.

Conforme o suplemento do *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, da FIPECAFI, (p. 10, 2008), existirão, de início, dois grandes grupos de aplicações financeiras: o das aplicações avaliáveis ao valor justo, ou seja, ao valor de mercado ou equivalente, e o das avaliações ao custo original ou então ao valor provável de realização, quando este for menor.

II – os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III – os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvados os investimentos em controladas e coligadas, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IIIa – Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

[3] Está sendo introduzido no Brasil o conceito de *fair value* – valor justo. De acordo com a nova legislação, todas as aplicações financeiras, de curto ou longo prazo, precisam ser analisadas para a sua adequada contabilização, para a correta avaliação de acordo com o seu valor justo, ou seja, ao valor de mercado ou equivalente.

Fair value, de acordo com o *International Accounting Standard* (IAS) – Norma Internacional de Contabilidade nº 39, é o montante pelo qual um ativo pode ser transacionado, ou um passivo quitado, entre parte conhecedoras do assunto e dispostas a negociar numa transação sem favorecimentos.

IV – os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V – os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI – o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização;

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros;

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

- o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
- o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
- o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado, intangível e diferido será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

A análise periódica sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido – ou contínuo teste de *impairment* – foi objeto da Resolução nº 1.110/07, do Conselho Federal de Contabilidade.

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Outra importante modificação efetuada pela Lei nº 11.638/07 é que, doravante, as empresas devem revisar e ajustar os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido. Até então, os contadores sempre adotaram, na maioria das empresas, comodamente os prazos de vida útil admitidos para fins tributários.

3.3 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO PASSIVO

Conforme o art. 184 da Lei nº 11.638/07, no balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I – as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II – as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III – as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

3.4 GRUPO DE CONTAS DO BALANÇO PATRIMONIAL E A CLASSIFICAÇÃO DE ACORDO COM A LEI Nº 6.404/76, ATUALIZADA PELA LEI Nº 11.638/07

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

a) ativo circulante;
b) ativo realizável a longo prazo;
c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

a) passivo circulante;
b) passivo exigível a longo prazo;
c) resultados de exercícios futuros;
d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Art. 179. As contas do Ativo serão classificadas do seguinte modo:

I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II – no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, di-

retores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III – em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

V – no intangível: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional, bem como os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou não circulante terá por base o prazo desse ciclo.

Art. 180. As contas do passivo serão classificadas como segue:

- as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e;
- no não circulante, antigo passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do artigo 179.

3.5 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do *caput* do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

De acordo com o art. 197, deverá ser registrado como Reserva de Lucros a Realizar o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício socia

3.5 Demonstração do resultado do exercício

Essa demonstração obrigatória é regulamentada pelo art. 187 da Lei nº 6.404/76, como segue:

"Art. 187. A Demonstração do Resultado do Exercício discriminará:"

- a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas financeiras, as despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais;
- o lucro ou prejuízo operacional e as receitas e despesas não operacionais;
- o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e da contribuição social e as provisões para tais tributos;
- as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- o lucro ou prejuízo líquido do exercício e seu montante por ação do capital social.

Na determinação do resultado do exercício, serão computados:

- as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e
- os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

3.6 Modelo de demonstração de resultado do exercício

RECEITA BRUTA DE VENDAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS

Vendas de produtos
Vendas de serviços

(–) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)
Imposto sobre Serviços (ISS)
PIS ou Pasep sobre a receita bruta
Cofins sobre a receita bruta
Vendas canceladas e devoluções
Abatimentos

(–) CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS

Custo dos produtos vendidos
Custo dos serviços prestados

= LUCRO BRUTO

(–) DESPESAS OPERACIONAIS

DE VENDAS

Despesas com salários e encargos do pessoal
Treinamento e outros benefícios
Honorários da diretoria
Comissões de vendas
Propaganda e publicidade
Viagens e representações
Água, luz, correios e telecomunicações

Seguros diversos
Fretes sobre as vendas
Perdas com devedores duvidosos
Depreciação
Despesas gerais

ADMINISTRATIVAS

Despesas com salários e encargos do pessoal
Treinamentos e outros benefícios
Honorários da diretoria
Honorários do Conselho Fiscal e de Administração
Viagens e representações
Água, luz, correios e telecomunicações
Seguros diversos
Aluguéis e condomínio
Gastos com auditoria
Depreciação
Despesas gerais

TRIBUTÁRIAS

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
Outros tributos

DESPESAS FINANCEIRAS

Encargos financeiros sobre financiamentos
Variações monetárias e cambiais
Juros diversos a fornecedores e bancos
Taxas e outros encargos bancários
Despesas gerais
CPMF

RECEITAS FINANCEIRAS

Descontos obtidos
Juros recebidos
Receitas de aplicações de curto prazo

(+) OUTRAS RECEITAS E (–) DESPESAS OPERACIONAIS

LUCROS E PREJUÍZOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

Resultado da equivalência patrimonial

Dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição

Amortização de ágio ou deságio de investimentos em participações societárias

RENDIMENTOS DE OUTRAS APLICAÇÕES

= LUCRO OU PREJUÍZO OPERACIONAL

(+ ou –) RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

Ganhos e perdas nos investimentos na variação do percentual de participação societária

Ganhos e perdas na alienação dos investimentos em participação societária

Ganhos e perdas na alienação de imobilizados

Provisão para perdas prováveis na realização dos investimentos

Baixa de ativos diferidos

= RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

(–) Despesa de imposto de renda

(–) Despesa de contribuição social

= RESULTADO APÓS O IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

(–) PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES

Debêntures

Empregados

Administradores

Fundos de previdência privada dos funcionários

= RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

= RESULTADO POR LOTE DE 1.000 AÇÕES

Quantidade de ações ao final do exercício

3.7 Demonstração de prejuízos acumulados

3.7.1 Conceito

A demonstração de prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, em determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade.

3.7.2 Conteúdo e estrutura

A demonstração de prejuízos acumulados discriminará:

a) o saldo no início do período;
b) os ajustes de exercícios anteriores;
c) as reversões de reservas;
d) a parcela correspondente à realização de reavaliação líquida do efeito dos impostos correspondentes;
e) o resultado líquido do período;
f) as compensações de prejuízos;
g) as destinações do lucro líquido do período;
h) os lucros distribuídos;
i) as parcelas de lucros incorporadas ao capital;
j) o saldo no final do período.

Os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

A entidade que elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido nela incluirá a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

3.8 Demonstração das mutações do patrimônio líquido

3.8.1 Conceito

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é a demonstração contábil destinada a evidenciar, em determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da entidade.

3.8.2 Conteúdo e estrutura

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido discriminará:

a) os saldos no início do período;
b) os ajustes de exercícios anteriores;
c) as reversões e transferências de reservas e lucros;
d) os aumentos de capital discriminando sua natureza;
e) a redução de capital;
f) as destinações do lucro líquido do período;
g) as reavaliações de ativos e sua realização líquida do efeito dos impostos correspondentes;
h) o resultado líquido do período;
i) as compensações de prejuízos;
j) os lucros distribuídos;
k) os saldos no final do período.

3.8.3 Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

Conforme o art. 186 da Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/07, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

3.9 Transcrição no livro Diário

As demonstrações contábeis, levantadas no encerramento de cada período-base de apuração do lucro real, devem ser transcritas no livro Diário.

O Código Comercial, como já foi mencionado, obriga todas as empresas comerciais a preparar anualmente um balanço geral de seus ativos, passivos e contas de resultados. Essa exigência independe do tipo societário da empresa comercial e do sistema de tributação do Imposto de Renda que a empresa está seguindo.

Para que se possa levantar Balanço Anual, faz-se necessário a empresa manter escrituração contábil completa no livro Diário, sendo que a lei é categórica em exigir que a escrituração do contribuinte deverá ser mantida em registros permanentes, com a rigorosa observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo, e registrar as mutações patrimoniais de acordo com o regime de competência.

Conclui-se que, mesmo existindo determinadas pessoas jurídicas dispensadas pela legislação fiscal de escrituração contábil completa, devem todas as empresas comerciais, sem exceção, manter tal escrituração para atender ao Código Comercial.

3.10 Norma brasileira de contabilidade (NBC) T 6 – da divulgação das demonstrações contábeis

Essa norma foi aprovada pela Resolução nº 737, de 27 de novembro de 1992, do Conselho Federal de Contabilidade.

3.10.1 Conceito

A divulgação é o ato de colocar as demonstrações contábeis da entidade à disposição de seus usuários.

São meios de divulgação:

- a publicação das demonstrações contábeis na imprensa, oficial ou privada, em qualquer de suas modalidades;
- a remessa das demonstrações contábeis a titulares do capital, associados, credores, órgãos fiscalizadores ou reguladores, bolsa de valores, associações de classe, entidades de ensino e pesquisa, e outros interessados;
- a comunicação de que as demonstrações contábeis estão à disposição dos titulares do capital, associados e demais interessados, em local ou locais identificados.

Os meios de divulgação anteriormente referidos podem decorrer tanto de disposições legais, regulamentares ou regimentais, como de iniciativa da própria entidade.

A forma de apresentação das demonstrações contábeis para divulgação obedecerá aos modelos definidos em interpretações técnicas.

3.10.2 *Objetivos e conteúdo*

A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, a seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilite o conhecimento e a análise da situação da entidade.

O conteúdo, a forma de apresentação e a divulgação das demonstrações contábeis de entidades com atividades atípicas ou com regulamentação específica são tratados em normas próprias.

3.10.3 *Notas explicativas*

A mencionada Norma Brasileira de Contabilidade trata também das informações mínimas que devem constar das notas explicativas. Informações adicionais podem ser requeridas em decorrência da legislação e outros dispositivos regulamentares específicos em função das características da entidade.

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares às não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas.

As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

3.10.4 *Aspectos a observar na elaboração das notas explicativas*

Os seguintes aspectos devem ser observados na elaboração das notas explicativas:

- as informações devem contemplar os fatores de integridade, autenticidade, precisão, sinceridade e relevância;
- os textos devem ser simples, objetivos, claros e concisos;
- os assuntos devem ser ordenados obedecendo à ordem observada nas demonstrações contábeis, tanto para os agrupamentos como para as contas que os compõem;

- os assuntos relacionados devem ser agrupados segundo seus atributos comuns;
- os dados devem permitir comparações com os de períodos anteriores;
- as referências a leis, decretos, regulamentos, Normas Brasileiras de Contabilidade e outros atos normativos devem ser fundamentadas e restritas aos casos em que tais citações contribuam para o entendimento do assunto tratado na nota explicativa.

3.11 Dedução de prejuízos, provisão para Imposto de Renda, participações estatutárias e destinação do lucro líquido remanescente

Os arts. 189 a 192 da Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/07, estabelecem que:

Art. 189. Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda

Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Art. 190. Participações

As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Exemplo:

Supondo que os Estatutos fixem as seguintes participações no lucro do exercício:

- participações estatutárias de empregados: 20%;
- participações de administradores: 10%;
- participação de partes beneficiárias: 5%.

Se o lucro anual de um determinado exercício for de R$ 500.000,00, após a Provisão para o Imposto de Renda e Contribuição Social sobe o Lucro Líquido, a participação e a contabilização serão calculadas e contabilizadas como segue:

	R$
Débito	
Patrimônio Líquido	
Lucro do Exercício	158.000,00
Crédito	
Passivo Circulante (Contas a pagar)	
Participação de Empregados nos Resultados (R$ 500.000,00 × 20%)	100.000,00
Participação de Administradores (R$ 400.000,00 × 10%)	40.000,00
Participação de Partes Beneficiárias (R$ 360.000,00 × 5%)	18.000,00

Ressalta-se que, conforme o art. 187 da Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/07, as participações de debêntures, de empregados e administradores ocorrem mesmo na forma de instrumentos financeiros, de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizam como despesa.

Art. 191. Lucro Líquido

Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190.

Art. 192. Proposta de Destinação do Lucro

Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia geral ordinária, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

3.12 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

Nesse esforço para adaptar nossa contabilidade aos padrões internacionais, é importante ressaltar também a criação do CPC, pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.055/05.

Os principais objetivos do CPC são o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, levando em consideração a necessidade de convergência, o mais rápido possível, da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Esse comitê é constituído por representantes das seguintes entidades: Abrasca, Apimec Nacional, Bovespa, CFC, Fipecafi e Ibracon. Tem como convidados permanentes a participar de reuniões: Bacen, CVM, Susep etc.

Testes

1. Assinale a alternativa incorreta:
   a) sociedade anônima de capital aberto que possuir investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com as demonstrações estabelecidas pela Lei nº 6.404/76, as demonstrações consolidadas.
   b) Além das demonstrações contábeis, as sociedades por ações devem preparar e publicar o Relatório da Administração.
   c) As demonstrações de cada exercício devem ser publicadas com a indicação dos valores correspondentes ao ano anterior.
   d) Os bens do imobilizado devem ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, exaustão ou amortização.
   e) As obrigações em moeda estrangeira devem ser avaliadas na data do balanço à taxa de câmbio na data em que a transação foi realizada.

   Resposta: alternativa ___

Teste que constou em concurso público para Auditor Fiscal da Previdência Social.

2. Na Demonstração do Resultado do Exercício são classificados como itens não operacionais:
   a) Ganhos e Perdas de Capital no Ativo Diferido e Resultado da Equivalência Patrimonial.
   b) Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos e Lucros ou Prejuízos de Participações em Outras Sociedades.
   c) Resultado de Equivalência Patrimonial e Ganhos e Perdas na Alienação de Investimentos.
   d) Ganhos e Perdas na Alienação de Investimentos e Ganhos e Perdas de Capital no Ativo Diferido.
   e) Variações Monetárias de Obrigações e Créditos e Amortizações de Ágio em Investimentos.

   Resposta: alternativa ___

3. Uma empresa comercial apresentou, em 31-12, antes do encerramento das contas de resultado, os seguintes saldos:

	$ (000)
Vendas Canceladas de Mercadorias	2.000
Receitas Brutas com Vendas de Mercadorias, incluindo ICMS	22.000
Abatimentos Incondicionais sobre Vendas de Mercadorias	1.000
ICMS sobre Vendas de Mercadorias	3.000
Outros Impostos sobre Vendas de Mercadorias	1.500
Custo dos Produtos ou Mercadorias Vendidos	11.500
Variações Monetárias Ativas	700
Receitas Financeiras	800
Despesas Financeiras	500

Considerando os saldos acima, o Lucro Bruto foi de:

a) $ 3.500;
b) $ 3.000;
c) $ 4.000;
d) $ 2.000;
e) $ 5.000.

Resposta: alternativa ___

4. Uma empresa comercial e prestadora de serviços apresentou, em 31-12-2007, antes do encerramento das contas de resultado, os seguintes saldos:

	$ (000)
Receitas Brutas com a Prestação de Serviços	15.000
Vendas Canceladas de Mercadorias	2.000
Receitas Brutas com Vendas de Mercadorias, incluindo ICMS	45.000
Abatimentos Incondicionais sobre Vendas de Mercadorias	1.000
ICMS sobre Vendas de Mercadorias	5.000
Outros Impostos sobre Vendas de Mercadorias	1.500
Imposto sobre Serviços	500
Custo dos Produtos ou Mercadorias Vendidos	11.500
Variações Monetárias Ativas	700
Receitas Financeiras	800
Despesas com Comissões de Vendas	900
Despesas Financeiras	500
Custo dos Serviços Prestados	6.000

Considerando os saldos acima, o Lucro Bruto foi de:

a) $ 30.000;
b) $ 35.000;
c) $ 32.500;
d) $ 31.000;
e) $ 34.000.

Resposta: alternativa ___

Os testes de 5 a 7 constaram no concurso público para Contador Junior da Petrobras

5. A Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas, atualizada pela Lei nº 11.638/07, estabelece que o exercício social deverá ter a duração de um ano e que será fixada no estatuto a data do:
   a) início do exercício social;
   b) início e do término do exercício social;
   c) início do ano civil;
   d) início e do término do ano civil;
   e) término do exercício social.

   Resposta: alternativa ___

6. De acordo com as determinações da Lei nº 6.404/76, com a nova redação dada pela Leis nºs 9.457/97, nº 10.303/01 e nº 11.638/07, os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido, devem ser classificados no
   a) Ativo Circulante;
   b) Ativo Realizável a Longo Prazo;
   c) Intangível;
   d) Ativo Imobilizado;
   e) Diferido.

   Resposta: alternativa ___

7. No Balanço, de acordo com a nova redação da Lei nº 6.404/76, dada pela Lei nº 11.638/07, as obrigações, encargos e riscos classificados no Passivo Exigível a Longo Prazo serão:
   a) ajustados a valor presente;
   b) ajustados a valor de mercado;

c) avaliados a valor de mercado ou custo, o maior dos dois;

d) avaliados a valor de mercado ou custo, o menor dos dois;

e) computados pelo valor atualizado até a data do Balanço.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou no concurso público para Auditor Junior da Petrobras.

8. A Lei nº 11.638, sancionada em 28 de dezembro de 2007, alterou dispositivos relativos à elaboração e divulgação das demonstrações financeiras. A principal alteração em relação às disposições para a elaboração das demonstrações financeiras foi a:

a) obrigatoriedade da elaboração da demonstração do valor adicionado para todas as companhias e sociedades limitadas;

b) liberação da exigência de elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos, passando a ser exigida a demonstração dos fluxos de caixa e, em caso de companhia aberta, a demonstração do valor adicionado;

c) decisão pela não obrigatoriedade da elaboração das demonstrações do fluxo de caixa, sendo exigida, em caso de companhia aberta, a elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos;

d) liberação da exigência de elaboração da mutação do patrimônio líquido, sendo substituída pela demonstração dos fluxos de caixa e pela demonstração do valor adicionado;

e) obrigatoriedade de elaboração das demonstrações dos fluxos de caixa e do valor adicionado, facultando à companhia a elaboração da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

Resposta: alternativa ___

Os testes 9 e 10 constaram no concurso público para Agente de Tributos Estaduais, do Estado de Mato Grosso.

9. Assinale a alternativa correta

a) as demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/07, são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado, Demonstração da Mutação do Patrimônio Liquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;

b) a companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço patrimonial superior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da Demonstração do Fluxo de Caixa;

c) no balanço patrimonial, as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante;

d) são classificados no ativo diferido as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que não contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão somente uma redução de custos ou acréscimos na eficiência operacional;

e) deverá ser indicado na Demonstração do Valor Adicionado o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como parcela da riqueza distribuída.

Resposta: alternativa ___

10. A empresa JK S/A apresentou as seguintes informações:

a) a base para calcular as participações é o lucro de R$ 1.000.000,00 que foi extraído do Balanço Patrimonial encerrado em 31-12-07;

b) o estatuto da empresa apresentou os seguintes percentuais:

- participações de Partes Beneficiárias: 4%;
- participações de Empregados: 10%;
- participações de Administradores: 4%

De acordo com a Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/07, a parte do lucro atribuída às participações é:

a) participações de Empregados: R$ 40.000,00; participações de Administradores: R$ 40.000,00; participações de Partes Beneficiárias: R$ 100.000,00;

b) participações de Empregados: R$ 38.400,00; participações de Partes Beneficiárias: R$ 100.000,00; participações de Administradores: R$ 40.000,00;

c) participações de Partes Beneficiárias: R$ 92.160,00; participações de Administradores: R$ 38.400,00; participações de Empregados: R$ 40.000,00;

d) participações de Empregados: R$ 100.000,00; participações de Administradores: R$ 36.000,00; participações de Partes Beneficiárias: R$ 34.560,00;

e) participações de Empregados: R$ 100.000,00; participações de Administradores: R$ 40.000,00; participações de Partes Beneficiárias: R$ 40.000,00.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou no concurso público para Auditor Fiscal da Receita Federal (Auditor Fiscal do Tesouro Nacional)

11. Critério da avaliação contábil a ser aplicado aos direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

   a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda;
   b) custo ou mercado dos dois o menor;
   c) custo histórico como base de valor;
   d) custo corrente ou o de reposição;
   e) custo de realização acrescido dos rendimentos

   Resposta: alternativa ___

Teste que constou em concurso público para Auditor da Previdência Social (INSS).

12. Quanto aos critérios de avaliação patrimonial que devem ser observados na contabilização dos ativos e passivos, julgue os itens abaixo e assinale as alternativas corretas.

   a) os valores mobiliários mantidos temporariamente no ativo devem ser avaliados ao custo de aquisição, atualizados pelos juros ou pela correção transcorridos, e reduzidos ao valor de mercado, se esse for menor;
   b) os estoques devem ser avaliados pelo valor de mercado;
   c) os investimentos em coligadas e controladas devem ser avaliados ao custo;
   d) outros investimentos – que não os feitos em coligadas e controladas –, devem ser avaliados pelo valor de mercado, destacando contabilmente o ágio ou deságio na aquisição;
   e) os resultados de exercícios futuros devem ser demonstrados pela diferença entre receitas e custos ou despesas correspondentes.

   Resposta: alternativas ______

13. Conforme o art. 183 da Lei nº 11.638/07 são os seguintes os critérios para avaliação dos Ativos (assinale as alternativas incorretas):

   a) as aplicações em Instrumentos Financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;
   b) os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e

bens em almoxarifado: pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for maior;

c) o ativo diferido: pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização;

d) os direitos classificados no intangível: pelo valor de mercado, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

e) os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvados os investimentos em controladas e coligadas: pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente.

Resposta: alternativas ______

14. Assinale as alternativas corretas

a) conforme o § 1º do art. 183 da Lei nº 11.638/07, considera-se valor de mercado dos instrumentos financeiros: o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes;

b) na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro, considera-se valor de mercado dos instrumentos financeiros:

- o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
- o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
- o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros;

c) a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizados será registrada periodicamente nas contas de exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da utilização dos ativos;

d) conforme o § 1º do art. 183 da Lei nº 11.638/07, considera-se valor de mercado das matérias-primas e dos bens em almoxarifado: o preço pelo qual possam ser produzidos pela empresa;

e) conforme o art. 184 da Lei nº 11.638/07, no balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

- as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;
- as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

- as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Resposta: alternativas _______

Os testes 15 a 19 constaram no exame do Conselho Federal de Contabilidade para Cadastro Nacional dos Auditores independentes (CNAI).

15. Conforme a Lei nº 6.404/76 e alterações posteriores, são critérios de avaliação do ativo, exceto:
    a) ao custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior, para os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado;
    b) ao custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão, para os direitos classificados no imobilizado;
    c) a amortização, em prazo não superior a 5 anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios decorrentes dos recursos aplicados no ativo diferido;
    d) ao custo de aquisição ou valor de mercado, se este for menor, excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, para os direitos e os títulos de crédito e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos.

    Resposta: alternativa ___

16. A Companhia ABC desembolsou R$ 32 milhões na operação de lançamento de novas ações ao público ocorrida no primeiro semestre de 2007. Esses gastos foram realizados com o registro da companhia na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a elaboração de prospectos, os relatórios, os honorários profissionais, as publicações legais, a publicidade, a comissão dos intermediários financeiros e outros. A administração, com base na opinião do Contador da Companhia e no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/07, decidiu que esses gastos deveriam ser:
    a) reconhecidos como despesa no resultado do exercício em que foram incorridos;
    b) lançados em "Despesas Antecipadas" para apropriação ao resultado no período de três anos;
    c) reconhecidos em conta retificadora da(s) rubrica(s) na qual foram registrados os montantes aportados no "Patrimônio Líquido";

d) reconhecidos no "Ativo Diferido" e amortizados no prazo máximo de cinco anos.

Resposta: alternativa ___

17. A Lei nº 6.404/76 determina que pequenos saldos poderão ser agregados nas Demonstrações Contábeis, desde que sejam identificados:

a) como "Outras Contas" e não ultrapassem 0,2 (dois décimos) do valor do respectivo grupo de contas;

b) como "Diversas Contas" e não ultrapassem 0,2 (dois décimos) do valor do respectivo grupo de contas;

c) como "Contas-Correntes" cujos saldos sejam irrelevantes em relação às contas ativas/passivas;

d) pela sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas.

Resposta: alternativa ___

18. De acordo com o Ofício Circular CVM nº 01/2007, o ajuste a valor presente de direitos e obrigações é uma prática contábil aceitável quando:

a) todos os elementos integrantes do ativo ou passivo de longo prazo são ajustados, bem como todos os ativos e passivos de curto prazo;

b) todos os elementos integrantes do ativo ou passivo de longo prazo são ajustados; havendo efeitos relevantes, devem também ser ajustados os ativos e passivos de curto prazo;

c) todos os elementos integrantes do ativo ou passivo, exceto os saldos das contas com partes relacionadas, são ajustados; havendo efeitos relevantes, devem também ser ajustados os ativos e passivos decorrentes de operações de curto prazo;

d) todos os elementos integrantes do ativo ou passivo são ajustados. Os ativos e passivos de curto prazo, embora relevantes, não devem ser ajustados considerando a proximidade de sua realização/liquidação.

Resposta: alternativa ___

19. A nova redação do art. 179 da Lei nº 6.404/76 estabelece que no ativo intangível devem ser contabilizados:

a) os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido;

b) os bens e direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido;

c) os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio avaliado;

d) os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido ou avaliado.

Resposta: alternativa ___

4

Normas para a Escrituração dos Livros Contábeis, Fiscais e Societários

4.1 Responsabilidades legais

A escrituração contábil das pessoas jurídicas é de responsabilidade e atribuição do contabilista legalmente habilitado, nos termos da legislação. O contabilista assinará as demonstrações contábeis obrigatórias, juntamente com os sócios ou administradores responsáveis pela empresa.

A contabilidade das empresas é, em primeiro lugar, exigência da legislação comercial, tendo em vista os interesses dos sócios ou acionistas e dos credores envolvidos na atividade empresarial, como os bancos e fornecedores.

Para atender aos interesses da arrecadação dos tributos, a fiscalização também dispõe sobre a matéria, reportando-se às disposições da legislação comercial e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e acrescentando outras normas de caráter fiscal que algumas vezes atropelam as normas contábeis.

Nesse sentido, a legislação do Imposto de Renda determina que a pessoa jurídica deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, devendo a escrituração abranger todas as operações realizadas pelo contribuinte, bem como todos os resultados obtidos em suas atividades.

Caracteriza-se como ato criminoso, para todos os efeitos legais e judiciais, a elaboração e assinatura de qualquer documento ou demonstração contábil contendo informações inverídicas, tendenciosas ou preparadas de má-fé.

Da mesma forma, constitui crime a elaboração de demonstrações contábeis sem embasamento em documentos e informações hábeis e legais, ou ainda com valores divergentes dos contidos nos livros oficiais da empresa.

Além de serem elaboradas para atender às exigências impostas pelas diversas legislações tributárias, fiscais e societárias, não se pode esquecer que os relatórios e demonstrações contábeis são frequentemente utilizados pelo mercado de capitais e financeiro para obtenção de informações com relação à empresa.

Entre os usuários que podem ser prejudicados ou enganados em decorrência de fraudes e/ou irregularidades na escrituração contábil e fiscal, citam-se:

- instituições financeiras quando efetuarem concessão de empréstimos e financiamentos a empresas cujo patrimônio não corresponde ao apresentado nas demonstrações;
- fornecedores;
- acionistas minoritários;
- autoridades fiscais;
- investidores do mercado de capitais.

Portanto, se as demonstrações apresentadas são elaboradas com informações falsas, podem causar prejuízos a terceiros, tendo em vista que induzem a tomadas de decisões para determinados atos comerciais ou financeiros. Nesses casos, as empresas e os profissionais responsáveis que assim procederem, com ou sem má-fé, podem vir a ser processados e condenados, por perdas e danos.

Conforme o Regulamento do Imposto de Renda, a falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração contábil, que tenha por objetivo eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber.

4.2 Norma brasileira de contabilidade sobre as formalidades da escrituração contábil

Nos processos de escrituração contábil e fiscal, as empresas devem observar uma série de formalidades extrínsecas e intrínsecas, como segue:

Formalidades extrínsecas	São as que dizem respeito ao tipo de livro ou ficha, os termos de abertura e encerramento, a autenticação no órgão competente etc.
Formalidades intrínsecas	São as que regulam a fórmula de escrituração, tais como a obrigatoriedade da escrituração em moeda nacional, a obrigação de seguir ordem cronológica de dia, mês e ano, a proibição de fazer rasuras, borrões, emendas etc.

A Resolução nº 563, de 28 de outubro de 1983, do Conselho Federal de Contabilidade, aprovou a NBC T 2.1 – Norma Brasileira de Contabilidade –, que comenta as formalidades da escrituração contábil. Devido a sua importância para o contador, seguem trechos dessa norma.

4.2.1 Considerações iniciais

A entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos atos e fatos administrativos, por processo manual, mecanizado ou eletrônico.

A escrituração será executada:

- em idioma e moeda corrente nacionais;
- em forma contábil;
- em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
- com base em documentos de origem externa ou interna ou, em sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações. Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no "Diário" ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

4.2.2 Escrituração contábil e emissão de livros e relatórios contábeis

A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas de contabilista legalmente habilitado, como já comentado.

O balanço e demais demonstrações contábeis de encerramento de exercício serão transcritos no Diário, completando-se com as assinaturas do contabilista e do titular ou representante legal da entidade. Igual procedimento será adotado quanto às demonstrações contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

O Diário e o Razão constituem os registros permanentes da entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades de sua função. No Diário, serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência

ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

Observado o disposto no *caput*, admite-se:

- a escrituração do Diário por meio de partidas mensais;
- a escrituração resumida ou sintética do Diário, com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.

Quando o Diário e o Razão forem escriturados por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o livro de registro "Balancetes Diários e Balanços" para que sejam transcritos esses documentos no livro próprio.

No caso de a entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

Importante lembrar que as pessoas jurídicas cujo balanço patrimonial apurado no período imediatamente anterior, que possuírem patrimônio líquido superior a R$ 1.633.072,44 (um milhão, seiscentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos) e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registro dos negócios e das atividades econômicas, escrituração dos livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal, estão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos ou sistemas durante o prazo de cinco anos, conforme previsão estabelecida no art. 265 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)/99. Esses arquivos magnéticos devem ser apresentados quando solicitados pela autoridade fiscal e seu conteúdo necessita conter as principais informações relativas aos negócios e às atividades econômicas, de forma clara e completa, no que se refere a:

a) contabilidade, registros e documentos;
b) fornecedores e clientes;
c) documentos contábeis e fiscais;
d) controle de estoque e registro de inventário;
e) correção monetária de balanço e controle patrimonial;
f) folha de pagamento de empregados;
g) relação insumos/produtos e custos;
h) cadastro de pessoas físicas e pessoas jurídicas aplicados aos arquivos fornecidos;
i) tabelas de códigos usados nos arquivos fornecidos.

Além desses, poderão ser exigidos outros arquivos magnéticos que contenham registros de fatos ou atos compreendidos no período citado na intimação.

Os livros e documentos fiscais não poderão ser retirados do estabelecimento, exceto nos casos expressamente previstos na legislação, a saber:

- para serem levados à repartição fiscal; ou
- para permanecerem sob a guarda de escritório de profissional contabilista;
- excepcionalmente, a autoridade fiscalizadora, mediante prévia autorização, permite ao contribuinte deslocar a guarda física dos referidos livros e documentos.

4.2.3 NBC T 2.2 – Norma Brasileira de Contabilidade que trata da documentação contábil

A documentação contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que apóiem ou componham a escrituração contábil.

O documento contábil, *stricto sénsu*, é aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil da entidade.

A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

A documentação contábil pode ser de origem interna, quando gerada na própria entidade, ou externa, quando proveniente de terceiros, e a entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil.

4.3 Síntese dos métodos e critérios previstos legalmente para a escrituração contábil

Resumidamente, os principais aspectos a serem observados são:

a) a escrituração contábil deverá ser mantida em registros permanentes, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, devendo ser observados métodos e critérios contábeis uniformes no tempo, com obediência às disposições legais pertinentes e aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos ou aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. As mutações patrimoniais serão registradas segundo o regime de competência;

b) os registros devem ser feitos com individualização e clareza, diariamente, em ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transporte para as margens. Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamentos de estorno;

c) os registros contábeis devem ser lastreados em documentos hábeis, segundo sua natureza ou assim definidos em preceitos legais, e devem permanecer à disposição da fiscalização, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes;

d) a individualização da escrituração compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que lhe deram origem;

e) na escrituração comercial é admitido o uso de códigos de números ou de abreviaturas, desde que estes constem de livro próprio, revestidos das formalidades a que estão sujeitos os livros comerciais;

f) os livros ou fichas do Diário devem conter termos de abertura e de encerramento e ser submetidos à autenticação no orgão competente do Registro do Comércio;

g) admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente às contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que sejam utilizados livros auxiliares para registro individualizado;

h) a autoridade fiscal poderá verificar a exatidão dos tributos apurados pelo contribuinte, com base no exame dos livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informações ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou de qualquer outro elemento de prova.

4.4 Principais livros contábeis obrigatórios

4.4.1 Diário

É o livro utilizado para o registro de toda a escrituração contábil. Devem ser lançados nesse livro, dia a dia, todos os atos ou operações das atividades empresariais, que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial, econômica e financeira da pessoa jurídica. Deve ser encadernado, com folhas numeradas sequencialmente. Pode ser substituído por fichas seguidamente numeradas, no caso da escrituração mecanizada. Tanto o livro como as fichas devem conter termos de abertura e de encerramento e ser submetidos à autenticação pelo orgão competente.

São orgãos competentes:

- Junta Comercial ou Cartório Civil da Comarca, no caso das empresas comerciais e mercantis; ou
- Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, no caso de empresas exclusivamente prestadoras de serviços, ou seja, as sociedades civis.

O livro pode ser autenticado antes ou depois de ser escriturado.

Prazo para a escrituração e a autenticação do livro Diário,[1] segundo a Lei das Falências e o Parecer Normativo CST 11/85, corresponde a:

a) empresas comerciais, industriais e sociedades anônimas: dentro de 60 dias após a data fixada para o encerramento do exercício social. Segundo Instrução Normativa da SRF 16/84, este livro deve ser autenticado até a data prevista para a entrega normal da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) referente ao período imediatamente anterior;

b) empresas de serviços: até a data prevista para a entrega da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica.

Os termos de abertura e de encerramento devem constar, respectivamente, da primeira página e da última, e o livro deve apresentar numeração tipográfica, além de conter as seguintes informações:

Termo de abertura	Deve conter a finalidade a que se destina o livro, o número de folhas, a firma individual ou o nome da sociedade a que pertence, o local da sede ou estabelecimento, o número e a data do arquivamento dos atos constitutivos no orgão de Registro do Comércio e o número do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.
Termo de encerramento	Deve indicar o fim a que se destinou o livro, o número de ordem, o número de folhas e a respectiva firma individual ou o nome da sociedade mercantil.

Os termos de abertura e encerramento devem ser datados e assinados pelo contabilista legalmente habilitado e pelo comerciante, ou seu procurador ou representante legal da sociedade. As empresas que utilizam sistema eletrônico de dados estão obrigadas a manter os respectivos arquivos e sistemas durante cinco anos.

[1] Fonte: Ofício Circular SFI nº 160/98, de 15 de setembro de 1998, do Setor de Fiscalização do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo.

4.4.2 Razão

O Razão é um "livro contábil" de uso obrigatório utilizado para resumir e totalizar, por conta e subconta, os lançamentos efetuados no livro Diário. Deve constar do Razão, em cada lançamento contábil, o número do documento, o que facilita a posterior localização da documentação de suporte, no caso de fiscalizações e conciliações de contas. A escrituração do Razão deve ser individualizada e em ordem cronológica.

O livro Razão está dispensado de registro e autenticação nos órgãos de registro de comércio, embora entendamos ser adequado o registro nas juntas comerciais.

4.4.3 Registro de inventário

No encerramento do exercício contábil, normalmente no final do ano, as empresas devem realizar o inventário (contagem) físico das mercadorias em estoque, incluindo:

- as mercadorias e produtos prontos para venda;
- as matérias-primas;
- os produtos em processo;
- os materiais de embalagem;
- os bens estocados no almoxarifado.

As quantidades apuradas no inventário, devidamente valorizadas, devem ser relacionadas no livro Registro de Inventário, de acordo com normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda.

As empresas tributadas com base no lucro real são obrigadas a transcrever no livro Registro de Inventário os estoques existentes ao final de cada trimestre-período de apuração (31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro), no caso de apurarem o lucro real trimestralmente, ou somente em 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optaram pela alternativa de efetuar o pagamento do imposto de renda mensal por estimativa. Também são obrigadas ao registro nesse livro de seus estoques existentes em 31 de dezembro de cada ano-calendário as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, bem como as optantes pelo Simples.

O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a escriturar, com especificações que permitam sua perfeita identificação, mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, produtos em elaboração, existentes no estabelecimento na época do balanço. A escrituração e a autenticação desse livro na junta comercial deverão ser providenciadas, de acordo com o regime tributário adotado pela empresa em relação ao Imposto de Renda, sendo:

- até o último dia útil do mês seguinte ao do encerramento do trimestre de apuração do lucro real (data prevista para o pagamento da 1ª quota ou quota única do imposto apurado), no caso de apuração trimestral; ou
- até a data prevista para a entrega tempestiva da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativa ao ano-calendário a que se referir o inventário, no caso de apuração anual do lucro real (empresa que houver optado pelo pagamento mensal do imposto por estimativa).

4.4.4 Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)

Destina-se a controlar os registros que influenciarem a determinação do lucro real, que pode ser diferente do lucro contábil, devido às exclusões e inclusões permitidas por lei.

Deve ser encadernado e ter suas folhas tipograficamente numeradas em sequência, sem interrupção. Deve conter termos de abertura e de encerramento, com a assinatura do contabilista e de um sócio ou administrador. Não precisa ser registrado ou autenticado na Junta Comercial ou qualquer orgão fazendário.

4.4.5 Livro Caixa e Contas Correntes

Destina-se ao registro das entradas e saídas de recursos monetários – dinheiro. Os saldos diários do livro Caixa mostram a quantidade de numerários em poder da empresa. Como o livro Razão, o livro Caixa também está dispensado de ser registrado e autenticado nos órgãos públicos, exceto quando a empresa utilizar esse livro para resumir a escrituração do livro Diário ou Razão.

4.4.6 Registro de duplicatas

Esse livro, utilizado para registro e controle individualizado das duplicatas a receber emitidas nas vendas a prazo, após a emissão da fatura, somente deverá ser autenticado quando a escrituração da empresa utilizá-lo como registro auxiliar da escrituração mercantil.

4.5 Escrituração fiscal

4.5.1 Imposto Sobre Serviços (ISS)

Os livros fiscais de escrituração obrigatória pelas empresas prestadoras de serviços são:

Modelo	Registro de prestação de serviços
51	Notas fiscais de serviços prestados
53	Notas fiscais-faturas de serviços prestados
54	Movimento diário de ingressos em diversões públicas
57	Recebimento de impressos fiscais e termos de ocorrências
58	Impressão de documentos fiscais

A escrituração não pode atrasar-se por mais de 15 dias. A centralização da escrituração fiscal de diversos estabelecimentos é permitida desde que a empresa obtenha prévia autorização do orgão competente.

4.5.2 Livros fiscais de ICMS e IPI

Empresas sujeitas a apuração e recolhimento do ICMS, do IPI ou dos dois impostos.

Registro de	Modelo	Usuário
Entradas	1	Contribuintes do IPI e do ICMS
Entradas	1-A	Contribuintes do ICMS
Saídas	2	Contribuintes do IPI e do ICMS
Saídas	2-A	Contribuintes do ICMS
Controle da produção e estoque	3	Estabelecimentos industriais
Selo especial de controle	4	Produtores – cigarros, bebidas, relógios, entre outros
Impressão de documentos fiscais	5	Estabelecimentos que confeccionam documentos fiscais para terceiros e uso próprio
Utilização de documentos fiscais e termo de ocorrência	6	Estabelecimentos comerciais e industriais
Inventário	7	Estabelecimentos comerciais e industriais
Apuração do IPI	8	Estabelecimentos industriais ou equiparados
Apuração do ICMS	9	Estabelecimentos comerciais e industriais
Controle de crédito do ICMS do ativo permanente		Estabelecimentos comerciais e industriais

Observações quanto à escrituração:

- os livros e os documentos que servirem de base à escrituração devem ser escriturados rigorosamente em dia, com atraso máximo permitido de cinco dias, a tinta, com clareza, em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas e conservados no próprio estabelecimento para exibição ao fisco;
- cada estabelecimento (matriz, filial, fábricas, depósito) manterá seus próprios livros, sendo proibida a centralização;
- os livros, segundo o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, podem ser utilizados pelos contribuintes sem o prévio visto do fisco obtido na repartição fiscal competente. Segundo portaria específica, o visto fiscal nos livros adotados pelos contribuintes do ICMS (exceto o modelo 6) será aposto pelo fisco no momento do primeiro comparecimento ao estabelecimento a que pertencerem, sendo obrigatória requisição para esse fim. Todavia, para tornar esses livros registros auxiliares da contabilidade, é recomendável que a autenticação na junta comercial seja efetuada antes de iniciar sua escrituração;
- podem ser autorizados regimes especiais para a emissão e a escrituração de documentos e livros fiscais, inclusive por sistema eletrônico de dados, especificando os programas básicos e os relatórios-padrão a serem apresentados ao fisco, podendo ser integrados ou não à contabilidade;
- os livros devem conter termos de abertura e de encerramento apostos, respectivamente, no anverso da primeira e no verso da última folha numerada. Os termos de abertura e de encerramento devem ser datados e assinados pelo representante legal da empresa e por contabilista legalmente habilitado, com a indicação do número de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade (CRC);
- as folhas dos livros devem ser numeradas tipograficamente, na sequência.

4.5.3 Comentários sobre os livros fiscais de ICMS e IPI

4.5.3.1 Livro registro de entradas

Esse livro é utilizado para escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias, matérias-primas, materiais secundários, de embalagens, bens do ativo imobilizado no estabelecimento ou de serviços por ele tomados. Os lançamentos serão feitos documento por documento, lembrando que somente é válido para escrituração do crédito dos impostos o documento que contiver corretamente o nome, o endereço e demais dados do estabelecimento. Quando

esse livro for utilizado como registro auxiliar na contabilidade, o mesmo deverá ser autenticado no registro de comércio da localidade onde estiver situado o estabelecimento.

4.5.3.2 Livro registro de saídas

O livro Registro de Saídas destina-se à escrituração da saída de mercadoria, a qualquer título, ou da prestação de serviço sujeita ao ICMS. Os lançamentos deverão ser feitos com desdobramento em tantas linhas quantas forem as alíquotas aplicadas às operações ou prestações de mesma natureza.

Quando a escrituração desse livro for efetuada por sistema eletrônico de processamento de dados, deve obedecer às normas complementares, e estas normalmente estabelecem regras para a geração de arquivos magnéticos, como, por exemplo, os dados do destinatário. Nesse caso, o registro das notas fiscais de saída deve ser feito documento por documento.

4.5.3.3 Livro registro de controle da produção e do estoque

O mencionado livro deve ser utilizado pelos estabelecimentos industriais ou a eles equiparados e pelos atacadistas, podendo, a critério do fisco, ser exigido de estabelecimento de contribuintes de outros setores, com as adaptações necessárias. Os contribuintes que mantiverem mais de um estabelecimento (filial, sucursal, agência etc.) manterão, em cada estabelecimento, escrituração em livros fiscais distintos, vedada sua centralização.

O livro modelo 3, como sugere seu próprio nome, tem por finalidade manter o controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias do estabelecimento. Assim, no referido livro serão escriturados os documentos fiscais e os documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, à produção, bem como a quantidades referentes aos estoques de mercadorias.

A escrituração do livro modelo 3 (ou das fichas que o substituírem) não poderá atrasar-se por mais de 15 dias. No último dia de cada mês, as quantidades e os valores constantes das colunas "Entradas" e "Saídas" deverão ser somadas, apontando assim os saldos das quantidades em estoque, que serão transportados para o mês seguinte.

4.5.3.4 Livro registro de utilização de documentos fiscais e termos de ocorrência

Destina-se à escrituração da entrada de impressos de documentos fiscais (notas fiscais), confeccionados por estabelecimentos gráficos, bem como à lavratura, pelo fisco, de termos de ocorrências.

4.5.3.5 Livro de apuração do ICMS e do IPI

Esse livro é usado para anotar de forma resumida os totais por código fiscal (entradas e saídas) dos valores contábeis, base de cálculo, valor dos impostos creditados e debitados etc. No livro, são registrados os valores dos débitos e créditos fiscais e apuração dos saldos. A escrituração do livro de Registros de Apuração do ICMS – modelo 9 – é realizada com base no período de apuração, registrando-se as compras e vendas desse período. No final de cada período, os totais dos valores contábeis e os valores fiscais referentes ao ICMS, extraídos dos livros de Registro de Entradas – compras – e dos livros de Registro de Saídas – vendas –, são transcritos no livro Registro de Apuração do ICMS.

4.6 Livros obrigatórios para as sociedades por ações

As sociedades anônimas são obrigadas a manter, além dos livros comuns ao comerciante, requeridos por leis especiais conforme já foi visto, outros obrigatórios por legislação específica.

A Lei das Sociedades por Ações, no art. 100, enumera os livros próprios da companhia, principalmente os que têm caráter de registro público, os quais estão sujeitos às formalidades para registro e preenchimento.

Os principais livros societários obrigatórios às empresas são:

a) Registros de Ações Nominativas;
b) Transferência de Ações Nominativas;
c) Atas de Assembleias Gerais;
d) Presença dos Acionistas;
e) Atas das Reuniões da Diretoria;
f) Atas das Reuniões do Conselho de Administração;
g) Atas e Pareceres do Conselho Fiscal;
h) Livro de Registro de Ações Endossáveis;
i) Registro de Partes Beneficiárias Nominativas;
j) Registro de Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas;
k) Registro de Partes Beneficiárias Endossáveis;
l) Registro de Letras Imobiliárias;
m) Registro de Debêntures Endossáveis;
n) Registro de Bônus de Subscrições Endossáveis.

É oportuno lembrar que os livros relacionados do item *i* ao item *n* somente serão obrigatórios para empresas que promoverem emissão desses títulos.

A lei relaciona as anotações que a companhia deve efetuar na escrituração desses livros. Por exemplo, nos livros de Ações Nominativas determina que, obrigatoriamente, serão inscritas, anotadas e averbadas as informações elencadas nas letras *a* a *f* do item I do art. 100, que são:

a) nome do acionista e número de suas ações;
b) entradas ou prestações de capital realizado;
c) conversões de ações, de uma em outra forma, espécie ou classe;
d) resgate, reembolso e amortização das ações, ou de aquisição pela companhia;
e) mudanças realizadas pela alienação ou transferência de ações; e
f) penhor, usufruto, fideicomisso, alienação fiduciária em garantia ou de qualquer ônus que grave ou impeça a negociação das ações.

Esses livros devem ser encadernados e suas folhas numeradas, e devem conter na primeira página útil e na última, respectivamente, termos de abertura e encerramento com indicação da razão social, do nome comercial, do local da sede ou estabelecimento, do número e da data do registro da firma ou do arquivamento dos atos constitutivos da sociedade no Registro do Comércio, do fim a que se destinam os livros, dos respectivos números de ordem e do número de suas páginas.

Os termos de abertura e de encerramento devem ser datados e assinados pelo comerciante, pelo responsável por sua escrituração e pelo funcionário competente do Registro do Comércio.

4.7 Conservação dos livros e documentos

O Regulamento do Imposto de Renda menciona que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, livros, documentos e os papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Se ocorrer extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação no local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato, e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao orgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao orgão da Secretaria

da Receita Federal de sua jurisdição, lembrando que mesmo assim a empresa estará obrigada a reconstituir sua escrituração, sob pena de ter seus impostos determinados por base arbitrária em razão da ausência de escrituração regular.

4.8 Notas fiscais eletrônicas

Em abril de 2006, teve início um projeto piloto da Secretária da Fazenda de São Paulo para a emissão de notas fiscais eletrônicas. Na sua fase inicial, 19 companhias participam voluntariamente do projeto, que consiste basicamente na eliminação do papel e consequente redução dos custos.

Há empresas que emitem 1 milhão de notas por mês, o que representa um estoque acumulado de 60 milhões no prazo de cinco anos estabelecido em lei fiscal para que os comprovantes sejam armazenados. O plano é digitalizar somente as notas de compra e venda de mercadorias entre empresas, conhecidas como notas 1A.

De acordo com a revista *Exame* (2006, p. 86), os ganhos do programa não estão apenas na redução dos custos de manipulação e armazenagem do papel. Há também vantagens logísticas. Com a nota fiscal eletrônica, a verificação em postos de fronteira passa a ser feita com um leitor de código de barras, o que agiliza a conferência. O caminhão pode trafegar apenas com uma simples folha de papel com o código impresso.

Quem recebe a mercadoria também ganha em produtividade. Os clientes poderão planejar a entrega e evitar erros de digitação no recebimento das mercadorias.

A nota fiscal eletrônica deve impulsionar o uso da tecnologia de certificação digital. Todas as notas enviadas para o Fisco serão assinadas eletronicamente, o que garante a autenticidade e a integridade dos documentos.

Como funciona a nota eletrônica

1. Pela Internet, a empresa expede um arquivo eletrônico para a Secretária da Fazenda do Estado, com as informações da transação.
2. No recebimento, instantaneamente, conferem-se a autenticidade e a integridade do documento, graças à certificação digital.
3. Com a confirmação, a nota fica disponível para que o comprador do produto possa buscá-la, também via *Web*, no *site* do Fisco.
4. Para o transporte da mercadoria, uma simples folha de papel com um código de barras impresso é usada para verificação em postos fiscais.

Testes

1. A escrituração contábil e a emissão de relatórios e demonstrações contábeis são atribuições e responsabilidade exclusiva:
   a) do contabilista legalmente habilitado;
   b) do contador;
   c) do técnico em contabilidade;
   d) do auditor legalmente habilitado.

   Resposta: alternativa ___

2. As informações contábeis devem permitir ao usuário, como partícipe do mundo econômico, avaliar a situação e a tendência da Entidade, exceto:
   a) observar e avaliar o comportamento;
   b) alterar os resultados, quando comparados com os de outros períodos passados;
   c) avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
   d) projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

   Resposta: alternativa ___

3. Quanto à escrituração contábil, é correto afirmar que:
   a) a Entidade está dispensada de manter em boa ordem a documentação contábil, se dispuser de um eficiente sistema de microfilmagem de documentos;
   b) a documentação contábil é considerada hábil quando revestida das características endógenas e exógenas essenciais, aceitas pelo "usos e costumes";
   c) as contas de compensação constituem sistema próprio, podendo, nos casos em que o registro exigir, terem como contrapartida contas que modificam a situação patrimonial;
   d) os lançamentos no "Diário" obedecerão à ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, incluídas as operações de natureza aleatória.

   Resposta: alternativa ___

4. O Diário e o Razão constituem:
   a) os registros auxiliares das variações patrimoniais;
   b) os registros permanentes da Entidade;

c) os fundamentos para apuração de impostos;

d) os dados básicos para abertura de concordata.

Resposta: alternativa ___

5. Todos os comerciantes estão obrigados a, exceto:

a) registrar em cartório todos os contratos oriundos das operações comerciais com terceiros;

b) seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração;

c) conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio;

d) fazer registrar na Junta Comercial seus atos constitutivos.

Resposta: alternativa ___

6. Quanto às normas de escrituração contábil de filiais:

a) o Livro Diário poderá ser escriturado de forma resumida, não excedendo a períodos trimestrais;

b) cada filial pode adotar sistema contábil próprio;

c) o lançamento contábil deve ser individualizado para cada estabelecimento;

d) as contas recíprocas entre estabelecimentos devem ser evidenciadas nas demonstrações contábeis.

Resposta: alternativa ___

7. O objetivo fundamental da Contabilidade é:

a) atender apenas os interesses de instituições financeiras e fornecedores;

b) atender os interesses das instituições financeiras, fornecedores e fisco;

c) respaldar as informações prestadas à Receita Federal;

d) prover os usuários das demonstrações contábeis com informações que os ajudem a tomar decisões.

Resposta: alternativa ___

8. A escrituração de uma companhia deverá registrar as mutações patrimoniais observando:

a) os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade;

b) o estabelecido no estatuto social;

c) a orientação de auditores independentes registrados na CVM;

d) o respeito à determinação do Conselho de Administração.

Resposta: alternativa ___

9. De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, são considerados atributos da informação contábil:

a) objetividade e confiabilidade;

b) compreensibilidade e comparabilidade;

c) confiabilidade e sensibilidade;

d) temporalidade e comparabilidade.

Resposta: alternativa ___

10. O contabilista que orienta seus clientes a não ter escrita contábil estará infringindo o artigo abaixo assinalado, do Código de Ética Profissional:

a) Art. 3º – Inciso XIII – "aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editados pelo Conselho Federal de Contabilidade".

b) Art. 3º – Inciso IX – "solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita".

c) Art. 3º – Inciso XV – "revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento".

d) Art. 3º – Inciso XVI – "emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles".

Resposta: alternativa ___

11. De acordo com o Decreto-lei nº 9.295, de 27-5-46, a profissão contábil pode ser exercida pelo Técnico em Contabilidade e pelo Contador, sendo que:

a) o campo de atuação de cada um é definido pelas prerrogativas profissionais;

b) o Contador, quando perito, deve considerar com parcialidade o pensamento exposto em laudo submetido a sua apreciação;

c) o Técnico deve recusar sua indicação para um trabalho de auditoria quando reconhecer que está incapacitado para executá-lo;

d) o campo de atuação do Técnico é ilimitado.

Resposta: alternativa ___

Questão que constou no concurso público para Auditor Fiscal da Receita Federal.

12. Para efeitos de cumprimento da obrigação tributária relativa ao IPI, os estabelecimentos pertencentes a uma mesma pessoa jurídica:

  a) podem ou não ser considerados autônomos, a critério da empresa, mediante prévia comunicação à Secretária da Receita Federal;
  b) são considerados um único estabelecimento, desde que localizados em uma mesma unidade da Federação;
  c) são considerados um único estabelecimento;
  d) são considerados autônomos, mas devem centralizar a escrita fiscal na matriz;
  e) são considerados autônomos.

  Resposta: alternativa ___

Questão que constou no concurso público para Fiscal de Tributos Estaduais do Estado de São Paulo.

13. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos serão conservados até que:

  a) ocorra a exclusão dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram;
  b) ocorra a remissão dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram;
  c) ocorra a extinção dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram;
  d) ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

  Resposta: alternativa ___

Questão que constou no concurso público para Procurador da Prefeitura Municipal de Queimados.

14. Prescreve em cinco anos o seguinte direito:

  a) da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário;
  b) da autoridade administrativa de efetuar o lançamento "de ofício";
  c) da administração para a homologação do pagamento antecipado;
  d) da Fazenda Pública para a ação de cobrança do crédito tributário;
  e) do contribuinte para ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

  Resposta: alternativa ___

5 Escrituração Fiscal e Contabilização dos Tributos Indiretos – ISS, ICMS e IPI

5.1 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

5.1.1 Conceitos

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é um tributo de competência dos municípios, que incide sobre os serviços prestados pelas empresas – pessoas jurídicas – ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência tributária do Estado ou da União.

Exemplos: prestação de serviços de telecomunicação, geração e fornecimento de energia elétrica, transportes etc. não são tributados pelo ISS, devido ao fato de já serem tributados pelo Estado ou pela União. Em outras palavras, o fato gerador desses serviços não é de competência dos municípios, ficando fora, portanto, do campo de incidência do ISS.

O trabalho ou contraprestação mediante pagamento do encomendante está consubstanciado no fato econômico, cujo produto final quase sempre será incorpóreo, ou seja, sem existência física. Por exemplo, serviços de consultoria tributária, prestados por uma empresa especializada em tributos, para um de seus clientes.

É importante destacar que alguns elementos são essenciais para a ocorrência do fato gerador do ISS, de forma que a inexistência de qualquer deles torne impossível a incidência tributária. São eles: efetividade e habitualidade do serviço prestado; autonomia do serviço prestado, assim entendido o serviço realizado em nome próprio e a finalidade lucrativa da atividade prestada.

5.1.2 Base legal para a incidência do ISS

O assunto é tratado no art. 156, inciso III, da Constituição Federal e regulamentado, em suas normas básicas, pelo Decreto-lei nº 406/68. Dessa forma, o ISS incide sobre os serviços relacionados na legislação básica, com modificações efetuadas pelas Leis Complementares nºs 56/87 e 116/2003. A Lei Complementar nº 116/2003 no seu art. 3º diz que o imposto é devido no local do estabelecimento ou do domicílio do prestador, ou seja, onde está a sede da empresa que prestou os serviços. As únicas exceções são as expressamente mencionadas nos incisos II a XXII do mesmo artigo.

A lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968, com redação determinada pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, acompanha as Leis Complementares nºs 56/87 e 116/203 que menciona no seu art. 1º: O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Os serviços previstos na lista são genéricos. Assim, para enquadramento da atividade do contribuinte na lista de serviços, podem surgir maiores dificuldades quando essa atividade abrange mais de um serviço. Dessa forma, na hipótese de os serviços prestados serem distintos e haver possibilidade de sua separação, cada um desses serviços será enquadrado no item correspondente da lista e será tributado pelas alíquotas individualizadas para cada atividade. Em se tratando, porém, de serviços inseparáveis, somente os serviços predominantes deverão ser enquadrados na lista de serviços para fins de incidência tributária.

5.1.3 Fato gerador

Corresponde à prestação dos serviços constantes da lista – ou relação – anexa à Lei Complementar anteriormente mencionada, mesmo que a prestação de tais serviços envolva também o fornecimento de mercadorias.

5.1.4 Contribuintes e responsáveis

Os contribuintes desses impostos são os prestadores de serviços, pessoas jurídicas ou naturais, com ou sem estabelecimento fixo, dos serviços especificados na tabela anexa ao Decreto nº 406/68 e às Leis Complementares nºs 56/87 e 116/2003.

Não são considerados contribuintes:

- quem presta serviços com vínculo empregatício;
- os trabalhadores avulsos; e
- os diretores e membros dos conselhos consultivo e fiscal.

A figura do responsável, sujeito passivo indireto obrigado a cumprir o pagamento do tributo em nome do contribuinte, também existe no ISS, porque a legislação municipal pode eleger a pessoa responsável pelo pagamento do imposto. Por exemplo, no município de São Paulo o tomador do serviço deve reter e recolher o imposto, quando o prestador:

a) embora seja obrigado a emitir a nota fiscal ou outro documento exigido pela administração, não o faz;
b) se não está obrigado a emitir esses documentos, não fornece recibo ou comprovante de recolhimento do imposto ou mesmo cópia da ficha de sua inscrição na repartição.

5.1.5 Base de cálculo

A base de cálculo é o preço do serviço. Considera-se preço do serviço a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

No caso de obras civis, alguns municípios admitem deduzir do preço dos serviços o valor:

- dos materiais adquiridos de terceiros e aplicados na obra;
- das faturas de subempreitadas, já tributadas anteriormente pelo ISS.

Quando os serviços prestados forem executados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, ou quando se referirem a prestação de serviço por sociedades de profissionais, à base de cálculo corresponde outra base, fixada pela legislação, em função da natureza do serviço e de outros fatores pertinentes.

5.1.6 Alíquotas

A fixação de alíquota é atribuição da legislação de cada município. Devido ao grande número de municípios existentes no Brasil, as alíquotas máximas são fixadas em lei complementar, para garantir um mínimo de uniformização e coibir os casos de cobrança de alíquotas excessivas.

No município de São Paulo, a alíquota máxima é de 5%.

5.1.7 Local da prestação do serviço e do recolhimento do tributo

O imposto é devido para o município do estabelecimento do prestador do serviço, ou, na falta de estabelecimento, o local do domicílio do prestador. No caso de construção civil, o tributo é devido para o município onde se localizar a obra que está sendo executada.

Portanto, qualquer prestadora de serviços, com exceção das empresas que prestam serviços na construção civil, deve fazer o recolhimento do imposto no município onde está estabelecida.

A construção civil é a única exceção na competência de arrecadação do ISS de prestadoras de serviços. Tais empresas devem recolher o ISS no local da obra e não no município-sede da empresa.

Por exemplo, uma prestadora de serviços na construção civil, com sede na cidade de São Paulo, que presta serviços em 15 municípios do interior, deve recolher o ISS para cada um dos 15 municípios, evidentemente sobre a receita obtida em cada um dos municípios.

Recentemente, o STF manifestou-se no sentido de que o ISS é devido no local da prestação do serviço. Entretanto, como ainda não existe entendimento doutrinário a esse respeito ou mesmo clareza nas normas legais que regem o assunto, não é possível afirmar que essa interpretação seja definitiva.

5.1.8 Prazo de recolhimento e período de apuração

Depende da regulamentação de cada município. Na cidade de São Paulo, o prazo para recolhimento é o sétimo dia do mês seguinte ao de apuração, e o ISS é apurado mensalmente.

5.1.9 Contabilização do ISS

Apresenta-se um caso prático para facilitar o entendimento da contabilização do ISS.

Durante o mês de fevereiro, a empresa GMP – Gomes, Martins & Perez, Consultores S.C. Ltda. prestou serviços, a prazo, no valor bruto de $ 10.000, com a tributação de 5%, ou seja, $ 500 de ISS.

A contabilização, em fevereiro, seria:

Contabilização da receita bruta:

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE Contas a Receber – Clientes	10.000
CRÉDITO	
RECEITAS OPERACIONAIS RECEITA BRUTA DE VENDAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS Vendas de Serviços	10.000

Contabilização do provisionamento do ISS de competência do mês de fevereiro, recolhido em março.

DÉBITO	$
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA Impostos Incidentes sobre Vendas de Serviços Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	500
CRÉDITO PASSIVO CIRCULANTE Imposto Sobre Serviços a Recolher	500

Na demonstração do resultado do mês de fevereiro, as despesas com o ISS devem ser apresentadas como conta redutora do grupo de receitas com a prestação de serviços, como segue:

GMP – Gomes, Martins & Perez, Consultores S.C. Ltda.

Demonstração do Resultado de fevereiro – R$

RECEITAS OPERACIONAIS RECEITA BRUTA DE VENDAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS – Vendas de Serviços	10.000
Menos: Deduções da Receita Bruta	
Impostos Incidentes Sobre Vendas de Serviços Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	500
Receitas Líquidas com a Prestação de Serviços	9.500

Quando o tomador do serviço estiver obrigado a recolher o imposto, assumindo a característica de responsável pelo tributo, o exemplo de contabilização do gasto é o seguinte: consideram-se os mesmos valores do exemplo anterior.

DÉBITO	$
DESPESA COM SERVIÇOS DE TERCEIROS – Prestação de Serviço de Manutenção	10.000
CRÉDITO CAIXA – Pagamento do Serviço Prestado PASSIVO CIRCULANTE – Imposto Sobre Serviços a Recolher no Município	 9.500 500

5.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

5.2.1 *Conceitos*

O ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal e, entre os princípios constitucionais que regem o ICMS, destacam-se:

- não cumulatividade, conforme o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal; e
- seletividade, conforme o art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

O ICMS é um imposto que possui muitas particularidades no que diz respeito ao fato gerador que envolve a circulação de mercadorias. Para melhor fixar o conceito, segue um exemplo simples de determinada empresa, comercial ou industrial: ao comprar qualquer mercadoria, o ICMS já estará incluso no preço que será pago ao fornecedor. Da mesma forma, quando a mercadoria for revendida, o preço de venda que será pago pelo cliente deve também incluir a parcela correspondente ao ICMS.

Assim, todas as empresas que transacionam com mercadorias sujeitas à incidência do ICMS terão um gasto com esse tributo, que corresponderá à diferença entre o ICMS pago a seus fornecedores, nas compras de mercadorias, e o ICMS cobrado de seus clientes, nas vendas de mercadorias.

Para que as empresas possam controlar o ICMS incidente nas diversas compras e nas diversas vendas, a legislação estabeleceu a obrigatoriedade da escrituração dos livros fiscais, com a estrita observância das normas específicas, independentemente da obrigatoriedade da escrituração dos livros e documentos contábeis.

5.2.2 *Base legal para a incidência do ICMS*

Esse imposto é regulamentado, em suas normas gerais, pela Lei Complementar nº 87/96 e pelos convênios firmados entre os diversos Estados. Cada Estado possui uma regulamentação específica, devendo seguir os termos das normas gerais.

5.2.3 *Fato gerador*

O fato gerador corresponde à circulação de mercadorias ou à prestação de determinados serviços, o que compreende:

- saídas de mercadorias, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, comercial, industrial ou produtor, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações e telecomunicações;
- entradas de mercadorias importadas no estabelecimento de contribuinte, comercial, industrial ou produtor, e ainda que se trate de mercadoria para consumo ou bem do ativo imobilizado;
- fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

5.2.4 *Contribuintes*

São todas as pessoas naturais ou jurídicas que, de modo habitual, pratiquem operações concernentes à circulação de mercadorias, ou que prestem serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicações e telecomunicações.

A legislação instituiu a figura do substituto tributário, que é aquele obrigado a calcular, cobrar e recolher o imposto que será devido nas operações seguintes. A intenção foi simplificar a forma prática de tributar operações de pequeno valor e grande movimentação, proporcionando um controle mais efetivo na arrecadação do tributo, evitando maior emprego de recursos na fiscalização dessas operações.

5.2.5 *Base de cálculo*

A base de cálculo de modo geral é o valor da operação com mercadorias, incluindo importâncias acessórias, tais como seguros e fretes pagos pelo comprador, excluídos os descontos incondicionais.

Exemplo

A empresa Comércio de Produtos Industriais Rio Tietê Ltda., localizada na capital do Estado, adquire, para posterior revenda em seu estabelecimento, mercadorias pelo preço total de $ 100.000, do fornecedor Organizações Irmãos Martins, cuja fábrica se situa a 600 quilômetros da capital. Além do valor da mercadoria de $ 100.000, a empresa vendedora, Organizações Irmãos Martins, irá cobrar também $ 1.000 referentes ao seguro contra roubo e outros riscos, e $ 1.500 relativos ao frete sobre o transporte entre sua fábrica e o local previsto para entrega na Comércio de Produtos Industriais Rio Negro Ltda.

Nesse caso, o ICMS irá incidir sobre o total de $ 102.500, ou seja, valor das mercadorias mais $ 2.500 de gastos acessórios.

Quando a operação for realizada entre contribuintes e corresponder a produto destinado a industrialização ou a comercialização, não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Para melhor fixação dos conceitos sobre a inclusão ou não do IPI na base de cálculo do ICMS, vamos considerar que uma empresa que atua no ramo de atividade de importação, exportação, industrialização, montagem e comercialização de máquinas e acessórios para informática em geral, se é contribuinte do IPI e do ICMS, vende seus produtos de informática a diversos destinatários "contribuintes – identificados com inscrição estadual e CNPJ/MF" e "consumidores – não identificados", localizados dentro e/ou fora do Estado.

Para os destinatários contribuintes, cuja razão social ou denominação indicar que o produto adquirido se destinará à comercialização ou à industrialização, a base de cálculo do ICMS não integra o valor do IPI, ao passo que nas demais operações, para destinatários contribuintes, cuja atividade não esteja explícita em sua razão social ou denominação (coerência com o produto), a base de cálculo do ICMS deve contemplar o valor do IPI.

Entretanto, quando a operação for efetivada com produto não destinado à industrialização ou à comercialização e/ou ainda entre contribuintes e não contribuintes (aquisição de mercadorias para seu próprio uso ou consumo ou, ainda, para integrar seu ativo fixo), o IPI deverá ser incluído na base de cálculo do ICMS.

É oportuno lembrar que a base de cálculo a ser adotada pela empresa deve corresponder à verificada por ocasião da saída da mercadoria. Isso porque, se posteriormente o adquirente der outro destino à mercadoria, não obriga à empresa vendedora rever o valor cobrado a título de ICMS. Veja o exemplo:

Venda de mercadoria para um cliente industrial	Hipótese Utilizar a mercadoria para industrializar	Hipótese Utilizar a mercadoria para comercializar	Hipótese Utilizar a mercadoria para uso e consumo próprio ou integrar o ativo fixo
Valor da Mercadoria	1.000,00	1.000,00	1.022,44
Valor do ICMS (18%)	180,00	180,00	202,44
Valor do IPI (10%)	100,00	100,00	102,24
Valor Total da Nota	1.100,00	1.100,00	1.124,68

Venda de mercadoria para um cliente comercial	Hipótese Utilizar a mercadoria para comercializar	Hipótese Utilizar a mercadoria para uso e consumo próprio ou integrar o ativo fixo
Valor da Mercadoria	1.000,00	1.022,44
Valor do ICMS (18%)	180,00	202,44
Valor do IPI (10%)	100,00	102,24
Valor Total da Nota	1.100,00	1.124,68

Venda de mercadoria para um cliente não contribuinte	Hipótese Utilizar a mercadoria para uso e consumo próprio
Valor da Mercadoria	1.022,44
Valor do ICMS (18%)	202,44
Valor do IPI (10%)	102,24
Valor Total da Nota	1.124,68

Para efetuar esse cálculo, há necessidade da utilização de uma fórmula matemática complexa, pois de acordo com a norma constitucional (CF, art. 155, § 2º, inciso XI): "*não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos*".

Dessa forma, o IPI sempre deverá fazer base de cálculo do ICMS quando as mercadorias correspondentes forem adquiridas para uso e consumo próprio, consumidor final ou vier a integrar o ativo imobilizado. Tudo isso é necessário para se fazer o cálculo "por *dentro" desse imposto, como segue:

	$
Valor da mercadoria	1.000,00
Valor do IPI sobre a mercadoria = 10%	100,00
ICMS de 18%	180,00
Mercadoria + (mercadoria × alíquota do IPI) $ 820 + $ 82 = $ 902 [100 – (alíquota do ICMS/100 + [alíquota do IPI/100 × alíquota do ICMS]] = 100 – (0,18 + [0,10 × 18]) = 100 – (0,18 + [0,10 × 18])	
Mercadoria com ICMS, IPI, e ICMS sobre IPI – valor total da nota	1.124,68
Valor da mercadoria sem IPI (mercadoria/(1 + alíquota do IPI/100)	1.022,64
IPI 10%	102,24
ICMS 18%	202,44

5.2.6 Alíquotas do ICMS

A alíquota interna é determinada individualmente em cada Estado pela legislação estadual. Regra geral, é de 17%, porém alguns Estados utilizam a alíquota de 18%, como é o caso do Estado de São Paulo. Com o objetivo de evitar exageros por parte dos governantes, podem ser fixadas pelo Senado Federal alíquotas máximas nas operações internas; todavia, atualmente não há limite definido. Assim, os contribuintes localizados no Estado de São Paulo devem praticar as seguintes alíquotas:

OPERAÇÕES REALIZADAS POR ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NO ESTADO DE SÃO PAULO	
Operações	**Alíquota do ICMS %**
Nas operações internas (dentro do Estado), mesmo as iniciadas no exterior (1)	18
Nas operações entre os Estados (interestaduais), quando destinarem mercadorias ou prestação de serviços para outros contribuintes de Estados distintos, exceto consumidor final	12
Nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo	7
Nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo	12
Serviços de transporte	12
Serviços de comunicação e de telecomunicação	25

(1) Em razão da essencialidade do ICMS, existem operações com produtos ou serviços que possuem alíquotas específicas, também variáveis em cada legislação estadual. No Estado de São Paulo, são encontrados os seguintes exemplos:

Operações com	Alíquota do ICMS %
Gêneros de primeira necessidade ou da cesta básica, tais como arroz, feijão, charque, farinha de mandioca etc.	7
Energia elétrica, nas contas residenciais com consumo de até 200 kwh	12
Energia elétrica, nas demais contas	25
Pedra e areia	12
Óleo diesel	12

As alíquotas interestaduais são definidas pelo Senado Federal; são, inclusive, instrumento de política tributária para proteção dos Estados consumidores. Assim, sempre que o destinatário da mercadoria ou do serviço for contribuinte, o remetente ou prestador de serviços utilizará a alíquota interestadual, independentemente de a mercadoria ser destinada a revenda, industrialização, ativo ou consumo. Todavia, quando se tratar de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação e destinadas a uso, consumo ou a integrar seu ativo permanente, e na utilização de serviços com prestações iniciadas em outro Estado que não estejam vinculadas a operações ou prestações subsequentes, o contribuinte destinatário deverá recolher o ICMS, a título de diferencial de alíquotas entre a interestadual praticada na origem e a interna praticada no destino.

Para fins do ICMS, as regiões são compostas pelas seguintes unidades da Federação:

Região Norte	Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins
Região Nordeste	Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe
Região Centro-Oeste	Estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal
Região Sudeste	Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo
Região Sul	Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul

5.2.7 Prazo de recolhimento e período de apuração

O prazo de recolhimento é estabelecido segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e pelo Código de Prazo de Recolhimento (CPR), ou seja, conforme seu ramo de atividades, o contribuinte terá um prazo de recolhimento correspondente, lembrando que o período de apuração do imposto é mensal.

5.2.8 Recuperação do ICMS nas compras de mercadorias para revendas e apuração do preço unitário nas empresas comerciais

As empresas que adquirirem mercadorias para revender ou para industrializar, ou ainda para integrar seu ativo imobilizado, podem escriturar o ICMS pago nessas aquisições, ou seja, o crédito do imposto por ocasião da entrada desses

itens em seus estabelecimentos. Quando essas empresas efetuarem as saídas de tais estoques em posteriores vendas tributadas, o imposto será cobrado do novo adquirente e escriturado em livro próprio, o chamado débito do imposto. A empresa estará proibida de escriturar o crédito, ou dispensada de registrar o débito somente por meio de previsões expressas em lei.

De acordo com a legislação tributária, para se creditar do ICMS, é necessário preencher as seguintes condições:

- que o ICMS esteja corretamente destacado em documento fiscal hábil, com o atendimento de todas as exigências da legislação pertinente;
- que o documento fiscal hábil seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, ou seja, esteja inscrito na repartição competente, encontre-se em atividade no local indicado e possibilite a comprovação dos demais dados cadastrais impressos no documento fiscal;
- que o documento fiscal hábil seja escriturado no respectivo livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A.

O direito ao crédito extinguir-se-á no prazo de cinco anos a partir da data da emissão pelo fornecedor do documento fiscal hábil. Assim, conforme já exposto, nas empresas comerciais o ICMS pago nas compras das mercadorias para posterior revenda é recuperável e deve ser segregado do preço das mercadorias e lançado contabilmente no grupo do Ativo Circulante, na conta Impostos a Recuperar – ICMS.

O ICMS é calculado por dentro, fazendo com que o valor do imposto integre o preço do material, ou seja, se o preço unitário da mercadoria é $ 1.000, mais 10% de IPI, subentende-se que o valor do ICMS já esteja incluso no preço da mercadoria e calculado de tal forma que o valor de venda sem imposto mais o imposto represente o valor da mercadoria.

Exemplo

Com base nos valores e informações anteriores, se a alíquota do ICMS corresponder a 18%, seria destacado o valor de $ 180 relativos ao ICMS, devendo a empresa comercial registrar seus estoques pelo valor unitário de $ 920, que é o valor da mercadoria líquido de ICMS, ao qual foi adicionado um IPI de $ 100 em cada unidade, considerando que o IPI não seja recuperável.

Com base nesse exemplo, supondo que em setembro tenham sido adquiridas 400 unidades da peça modelo XRT para posterior revenda, a apuração do preço unitário seria efetuada da seguinte maneira:

	$
Total do preço das 400 unidades, incluindo 18% de ICMS:	400.000
Mais IPI de 10%	40.000
Valor das notas fiscais dos fornecedores	440.000
(–) Menos ICMS de 18%, recuperável pela empresa. Portanto, deve ser excluído do preço das mercadorias	– 72.000
Preço das 400 unidades, líquido do ICMS recuperável	368.000
Preço unitário	$ 920

5.2.9 Sistemática para apuração dos saldos contábeis e fiscais

Como o ICMS nas compras é recuperável, deve ser segregado do preço das mercadorias e registrado em Conta do Ativo Circulante – Impostos a Recuperar – ICMS. Por outro lado, nas vendas o ICMS deve ser identificado, porém contabilizado em conta redutora da Receita Bruta de Vendas em contrapartida na Conta do Passivo Circulante – Impostos a Recolher – ICMS.

Para registrar contabilmente tais fatos, a empresa poderá utilizar contas como ICMS a Recuperar – Ativo Circulante – e ICMS a Recolher – Passivo Circulante.

Na conta ICMS a Recuperar – Ativo Circulante, deve ser registrado o ICMS pago nas aquisições, enquanto na conta ICMS a Recolher deve ser registrado o ICMS sobre as vendas.

Nesse caso, ao final de cada mês de apuração, a conta detentora do menor saldo será encerrada contra a outra, que passará a indicar o efetivo crédito da empresa ou débito a ser recolhido à Fazenda. Importante destacar que o saldo apurado pela contabilidade deve ser igual ao que consta do livro Registro de Apuração do ICMS. Outra maneira mais prática de efetuar esse controle contábil consiste em utilizar uma única conta, por exemplo, Conta Corrente ICMS.

5.2.10 Caso prático sobre a escrituração e apuração dos saldos do ICMS

Para facilitar o entendimento do leitor, passa-se a exemplificar a contabilização, em uma empresa comercial, de mercadorias para posterior revenda, utilizando a Conta Corrente ICMS, como segue:

A Empresa Comercial de Produtos Eletrônicos Liga-liga Ltda. tem como sua atividade a compra e venda de aparelhos eletrônicos. Durante o último quadrimestre, suas compras e vendas de mercadorias foram:

Mês	Valor das compras	ICMS 18%	Valor das vendas	ICMS 18%
Setembro	400.000	72.000	500.000	90.000
Outubro	900.000	162.000	300.000	54.000
Novembro	700.000	126.000	800.000	144.000
Dezembro	320.000	57.600	900.000	162.000

Escrituração fiscal do ICMS

Com base nesses números, a escrituração fiscal apontaria os seguintes saldos, supondo a inexistência de saldos anteriores de ICMS:

Livro Fiscal – Demonstrativo do Saldo do ICMS – $				
Mês	ICMS nas vendas Débito fiscal para a Empresa	ICMS nas compras Crédito fiscal para a Empresa	Saldo do ICMS	
			No mês	Acumulado
Setembro	90.000	72.000	18.000 devedor	18.000 devedor
Outubro	54.000	162.000	108.000 credor	108.000 credor
Novembro	144.000	126.000	18.000 devedor	90.000 credor
Dezembro	162.000	57.600	104.400 devedor	14.400 devedor

Comentários

No mês de setembro, o saldo do ICMS foi desfavorável para a empresa, e houve necessidade de ser recolhido aos cofres públicos o valor de $ 18.000. Em outubro, o crédito supera o débito, resultando no saldo credor acumulado de $ 108.000, que é transferido para o mês seguinte, e pode ser compensado com o ICMS devido nas saídas dos períodos subsequentes.

No mês de novembro, o saldo foi desfavorável em $ 18.000, ou seja, o total do ICMS das vendas no mês superou o total do ICMS nas compras do mês. No entanto, como havia um saldo favorável do mês anterior, de $ 108.000, a empresa não precisa recolher nenhum valor, visto que continua com saldo favorável em 30-11, agora no total de $ 90.000, que poderá ser aproveitado em dezembro ou em outros meses subsequentes.

Em dezembro, o total do ICMS nas vendas foi superior em $ 104.400 ao ICMS nas compras. No entanto, como havia um saldo favorável acumulado do mês anterior, de $ 90.000, a empresa precisa recolher apenas a diferença desfavorável de $ 14.400.

5.2.11 Contabilização das compras e vendas de mercadorias nas empresas comerciais

Usando os valores de setembro, supondo compras a prazo de mercadorias para revenda, a contabilização seria registrada da seguinte forma:

DÉBITO	
ATIVO CIRCULANTE	
ESTOQUES – Mercadorias para Revendas	$ 328.000
CONTA CORRENTE ICMS	$ 72.000
	$ 400.000
CRÉDITO	
FORNECEDORES	$ 400.000

CONTABILIZAÇÃO NAS VENDAS

Na hipótese de as vendas de setembro terem sido a prazo, a contabilização seria a seguinte:

Contabilização das receitas

DÉBITO	
ATIVO CIRCULANTE	
CONTAS A RECEBER – CLIENTES	$ 500.000
CRÉDITO	
RECEITAS OPERACIONAIS	
VENDAS DE MERCADORIAS	$ 500.000

Contabilização do ICMS sobre as vendas

DÉBITO	
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	
IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS – ICMS	$ 90.000

CRÉDITO

PASSIVO CIRCULANTE

CONTA CORRENTE ICMS $ 90.000

5.2.12 *Contabilização das vendas quando o vendedor está obrigado ao regime de substituição tributária*

Considere que a lei determina que o vendedor deve assumir a responsabilidade do imposto que deverá incidir nas operações seguintes com a mercadoria vendida. Utilize os mesmos dados do exemplo. Na hipótese de as vendas de setembro terem sido a prazo, o valor total deve ser acrescido do ICMS substituição. O cálculo seria o seguinte:

Valor da Venda	$ 500.000
Margem de Lucro 20%	
(prevista na lei, pode ser pauta mínima)	$ 100.000
Soma	$ 600.000
Alíquota ICMS 18%	$ 108.000
ICMS já pago na venda da mercadoria	$ 90.000
ICMS substituição cobrado do comprador	$ 18.000

A Contabilização desses eventos resume-se no seguinte:

DÉBITO

ATIVO CIRCULANTE

CONTAS A RECEBER – CLIENTES $ 518.000

CRÉDITO

RECEITAS OPERACIONAIS

VENDAS DE MERCADORIAS $ 500.000

CRÉDITO

PASSIVO CIRCULANTE

ICMS SUBSTITUIÇÃO A RECOLHER $ 18.000

Contabilização do ICMS sobre as vendas:

DÉBITO

DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS – ICMS $ 90.000

CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
CONTA CORRENTE ICMS	$ 90.000

Para as empresas industriais, como se verá a seguir, os procedimentos apresentados até aqui são semelhantes; todavia, a complexidade está na interpretação da legislação quanto à tomada de crédito do ICMS na aquisição dos diversos insumos utilizados na produção de bens, principalmente quando forem passíveis de ser confundidos com bens de uso e consumo.

5.2.13 ICMS na aquisição do imobilizado

Com a publicação da Lei Complementar nº 102/2000, vigente a partir de 1º de janeiro de 2001, os créditos decorrentes de ICMS na entrada de ativo imobilizado poderão ser apropriados pelo contribuinte pelo período de 48 meses.

A contabilização do referido crédito fiscal a apropriar deve ser efetuada a débito de contas do ativo – impostos a recuperar – e a crédito do custo de aquisição do imobilizado, já que o ICMS recuperável é considerado como redutor do custo de aquisição.

Exemplo:

Valor de Aquisição de Máquina: $ 100.000,00

Valor do ICMS: $ 12.000,00

Cálculo do ICMS recuperável para fins de distribuição nas contas do ativo circulante e realizável a longo prazo:

- Ativo Circulante: 12 parcelas × $ 12.000,00 : 48 meses = $ 3.000,00
- Realizável a Longo Prazo: 36 parcelas × $ 12.000,00 : 48 meses = $ 9.000,00

a) Contabilização do ICMS recuperável, por ocasião da entrada do bem no estabelecimento:

Débito:	ICMS sobre Imobilizado a Recuperar – Ativo Circulante:	$ 3.000,00
Débito:	ICMS sobre Imobilizado a Recuperar – Realizável a Longo Prazo:	$ 9.000,00
Crédito:	Máquinas e Equipamentos – Imobilizado:	$ 12.000,00

b) Apropriação mensal do ICMS: 1/48 no mês

Débito: ICMS a Recolher – Passivo Circulante: $ 250,00

Crédito: ICMS sobre Imobilizado a Recuperar – Ativo Circulante: $ 250,00

c) Ajustes do final do exercício

No final do exercício contábil, devem ser ajustadas as contas do ICMS sobre Imobilizado a Recuperar, transferindo o valor correspondente às parcelas que faltarem para realização no longo prazo, como segue:

Débito: ICMS sobre Imobilizado a Recuperar – Ativo Circulante: $ 3.000,00

Crédito: ICMS sobre Imobilizado a Recuperar – Realizável a Longo Prazo: $ 3.000,00

d) Recuperação Parcial do Crédito

No caso da alienação do ativo que gerou o crédito do ICMS, o valor do crédito do ICMS anulado volta a compor o custo do ativo imobilizado, ou, alternativamente, a empresa poderá lançar o valor do crédito não aproveitado como uma despesa no resultado.

Também pode ocorrer que, de acordo com o inciso II, § 5º, do art. 20 da Lei Complementar nº 102/96, em cada período de apuração do imposto, não se admite o credenciamento de parcela, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

Nesta hipótese, a parcela não aproveitada no mês deverá ser contabilizada como despesa.

Exemplo:

Supondo que o crédito de 1/48 do ICMS sobre aquisição de imobilizado no mês foi de $ 1.000,00. Porém, 50% das operações de saídas do estabelecimento decorrem de saídas isentas ou não tributadas. Portanto, o crédito do mês – $ 1.000,00 – terá que ser proporcional a 50%, sendo que o saldo não aproveitado constituirá despesa tributária:

Débito: ICMS não recuperável – Conta de Resultado: $ 500,00

Débito: ICMS a Recolher – Passivo Circulante: $ 500,00

Crédito: ICMS sobre Imobilizado a Recuperar – Ativo Circulante: $ 1.000,00

e) Crédito de ICMS na aquisição de ativo imobilizado e escrituração do CIAP ICMS

O crédito de ICMS na aquisição de Ativo Imobilizado foi instituído originalmente pela Lei Complementar nº 87/96, art. 20 ss, para bens destinados a utilização na industrialização e comercialização de produtos tributados pelo ICMS, relacionados com a atividade do contribuinte.

Portanto, somente será permitido o crédito de ICMS para aquisição de ativos imobilizados destinados à utilização na industrialização e comercialização de produtos tributados pelo ICMS. No caso de veículos de uso no transporte de funcionários e da diretoria, que não estejam diretamente relacionados à atividade do contribuinte, é vedada a apropriação do imposto destacado na respectiva nota fiscal de compra.

Ainda, para determinar o valor a ser creditado mês a mês, o contribuinte deverá deduzir as saídas e/ou prestações isentas e não tributadas e, em alguns casos, as saídas com suspensão do ICMS.

5.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

5.3.1 Conceitos

Entre os princípios constitucionais que regem o IPI, destacam-se:

- não cumulatividade, conforme o art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal; e
- seletividade, conforme o art. 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal.

O IPI é de competência da União e incide sobre os produtos industrializados nacionais e estrangeiros, e não está sujeito ao princípio constitucional da anterioridade, razão pela qual suas alíquotas podem ser alteradas durante o exercício financeiro.

Esse tributo deve atender ao princípio da seletividade, que em outras palavras significa taxar o produto proporcionalmente a sua essencialidade. Assim, os chamados produtos supérfluos, tais como perfumes, bebidas finas etc., ou até nocivos à saúde, como cigarros, por exemplo, devem receber elevada taxação pelo IPI, enquanto os produtos essenciais ou populares recebem taxação mais baixa. Carros e barcos de alta potência, de luxo, sofisticados etc. são taxados por altas alíquotas, enquanto carros populares, veículos e barcos de transportes coletivos etc. são taxados por alíquotas menores.

A taxação varia também de acordo com a política governamental de apoio e subsídios a determinados setores. Por exemplo, o governo pode reduzir as alíquotas de IPI para a produção de máquinas agrícolas, visando subsidiar a agri-

cultura, buscando com isso o barateamento dos alimentos para a população, ou isentar o setor de produção de bens de capital para fortalecer determinado setor industrial.

5.3.2 Base legal para a incidência do IPI

Encontra-se na Constituição Federal, em seu art. 153, inciso IV.

Esse imposto, instituído pelas Leis nºs 4.502/64 e 5.172/66 com posteriores alterações, está regulamentado pelo Decreto Federal nº 2.637/98 (Ripi/98 – Regulamento do IPI).

	ICMS	IPI
Competência	Estadual	Federal
Contribuintes	Empresas industriais e comerciais	Empresas industriais ou equiparadas a industriais

5.3.3 Fatos geradores do IPI

São fatos geradores do IPI:

- as saídas, de produtos industrializados, dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais; e
- o desembaraço aduaneiro de produtos importados.

5.3.4 Contribuintes

São contribuintes:

- estabelecimento industrial, que é todo aquele que executar qualquer operação de industrialização;
- equiparados à indústria: estabelecimentos que, apesar de não realizarem operações de industrialização, são equiparados a tal, conforme segue:
  1. importadores, inclusive filiais que exerçam o comércio de produtos importados, salvo se operarem exclusivamente a varejo;
  2. filiais de estabelecimento industrial, na venda de seus produtos;
  3. comerciantes de bens de produção, que têm caráter facultativo à equiparação a industrial.

5.3.5 Definição legal de industrialização

De acordo com o Regulamento do IPI (Ripi – Decreto nº 2.637/98, art. 4º), a definição legal de industrialização é a seguinte:

Caracteriza-se como industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação, a finalidade ou o aperfeiçoamento do produto para consumo, tal como:

a) transformação
   - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto industrializado, importe na obtenção de espécie de novo produto (nova espécie);

b) beneficiamento
   - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;

c) montagem
   - a que consiste na reunião de produtos, peças ou partes que resulte em novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal;

d) acondicionamento ou recondicionamento
   - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem que se destine a dar nova configuração e não para transportar os produtos;

e) renovação ou restauração
   - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure para nova utilização, exceto se o serviço for executado por conta e ordem de terceiros.

5.3.6 Base de cálculo

A base de cálculo do IPI é:

- produto nacional: o preço da operação, na saída da mercadoria;
- produto importado: será a base de cálculo dos impostos aduaneiros, acrescidos desses tributos e dos encargos cambiais pagos pelo importador.

5.3.7 *Alíquotas do IPI*

As alíquotas são variáveis e seguem a classificação dos produtos da tabela de incidência do IPI (Tipi), aprovada pelo Decreto Federal nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001.

5.3.8 *Período de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)*

Segundo a Instrução Normativa da SRF nº 446, de 2004, ficou estabelecido que o período de apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), incidente nas saídas de produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, passou a ser mensal, exceto para determinados produtos em relação aos quais o período de apuração continua sendo decendial.

Quando o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial der saída a produtos industrializados sujeitos a periodicidades de apuração distintas, mensal e decendial, a escrituração deverá ser efetuada segregando-se a apuração dos débitos e créditos, de acordo com a periodicidade de apuração a que os produtos estão sujeitos.

Por sua vez, a escrituração no livro Registro de Apuração do IPI, modelo 8, será efetuada concomitantemente em páginas distintas separando a apuração decendial da mensal, organizando no referido livro fiscal, ao longo do mês: 1º decêndio, 2º decêndio, 3º decêndio e mês.

O prazo de recolhimento também deve obedecer à escala de vencimento prevista, segundo a forma de apuração decendial ou mensal.

5.3.9 *Recuperação do ICMS e do IPI pagos nas compras de matérias-primas, materiais de embalagem e outras mercadorias para utilização no processo de industrialização*

As empresas industriais que adquirem matérias-primas, materiais de embalagens e outros materiais para fabricação e posteriores vendas dos produtos acabados podem creditar-se do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), pagos nas aquisições de materiais para industrialização e posteriores vendas tributadas dos produtos acabados, salvo disposições em contrário, expressas em lei.

De acordo com a legislação tributária, para creditar-se do ICMS e do IPI, é necessário preencher as seguintes condições:

- que o ICMS e o IPI estejam destacados em documento fiscal hábil, com o atendimento de todas as exigências da legislação pertinente;

- que o documento fiscal hábil seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, ou seja, esteja inscrito na repartição competente, encontre-se em atividade no local indicado e possibilite a comprovação dos demais dados cadastrais impressos no documento fiscal;
- que o documento fiscal hábil seja escriturado no respectivo livro Registro de Entradas, modelo 1.

O direito ao crédito do IPI extinguir-se-á no prazo de cinco anos, a partir da data da emissão pelo fornecedor do documento fiscal hábil.

5.3.10 Tratamento fiscal e contábil nas empresas industriais, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Conforme já mencionado, nas empresas industriais o ICMS e o IPI são tributos pagos por ocasião das aquisições de matérias-primas, materiais de embalagens e outros materiais utilizados na industrialização ou fabricação de produtos acabados. Esses insumos obrigatoriamente devem ser incorporados ou consumidos no processo industrial ou, ainda, podem ser identificados nos produtos – por esse motivo, tais impostos devem ser recuperados pela empresa por ocasião das vendas, desde que tais vendas sejam tributadas pelo ICMS e pelo IPI.

De maneira semelhante à metodologia já apresentada no caso do ICMS, quando as entradas superarem as saídas, forma-se o chamado saldo credor, isto é, quando o ICMS e/ou o IPI sobre as compras corresponder a valor superior ao ICMS e ao IPI sobre as vendas, o valor acumulado pode, nesse caso, ser transferido para períodos subsequentes. Importante destacar que, nas empresas industriais, o IPI incide sobre o preço do bem que, por sua vez, já inclui o ICMS, e é, portanto, um imposto agregado ao valor.

Exemplo

Compra a prazo de matéria-prima por uma indústria, cujo produto acabado será tributado tanto pelo ICMS, como pelo IPI.

• valor da matéria-prima (já incluindo $ 1.800 de ICMS)	$ 10.000
• mais IPI de 30%	$ 3.000
• total a pagar ao fornecedor	$ 13.000

Como a saída do produto acabado será tributada, a indústria tem direito tanto ao crédito do ICMS, como do IPI nas compras. Assim, a contabilização seria a seguinte:

DÉBITO	$	
ATIVO CIRCULANTE		
Estoque de matérias-primas	8.200	
Conta Corrente – ICMS	1.800	
Conta Corrente – IPI	3.000	13.000
CRÉDITO		
PASSIVO CIRCULANTE		
Fornecedores		13.000

O estoque de matérias-primas foi debitado por $ 8.200, que é o valor do material líquido do ICMS e do IPI, visto que tais tributos são recuperáveis, não devendo, portanto, integrar o custo de aquisição dos estoques.

5.3.11 Sistemática de apuração dos saldos periódicos de ICMS e IPI em uma indústria

Para facilitar o entendimento, vejam-se as seguintes compras de materiais e vendas de produtos acabados em determinado período.

Mês	Valor das compras	ICMS 18%	IPI de 10%	Valor das vendas	ICMS 18%	IPI de 12%
Janeiro	500.000	90.000	50.000	700.000	126.000	84.000
Fevereiro	800.000	144.000	80.000	300.000	54.000	36.000
Março	400.000	72.000	40.000	400.000	72.000	48.000
Abril	600.000	108.000	60.000	750.000	135.000	90.000
Maio	550.000	99.000	55.000	720.000	129.600	86.400
Junho	300.000	54.000	30.000	650.000	117.000	78.000

5.3.11.1 Escrituração fiscal do ICMS

Com base nesses números, a escrituração fiscal apontaria os seguintes saldos, considerando a inexistência de saldos acumulados de períodos anteriores de ICMS:

Livro Fiscal – Demonstrativo do Saldo do ICMS – $				
Mês	ICMS nas vendas Débito para a empresa	ICMS nas compras Crédito para a empresa	Saldo do ICMS	
			No mês	Acumulado
Janeiro	126.000	90.000	36.000 devedor	36.000 devedor
Fevereiro	54.000	144.000	90.000 credor	90.000 credor
Março	72.000	72.000	ZERO	90.000 credor
Abril	135.000	108.000	27.000 devedor	63.000 credor
Maio	129.600	99.000	30.600 devedor	32.400 credor
Junho	117.000	54.000	63.000 devedor	30.600 devedor

Comentários

- no mês de janeiro, o saldo do ICMS foi desfavorável para a empresa, havendo saldo a recolher aos cofres públicos de $ 36.000;
- em fevereiro, o saldo de $ 90.000 foi favorável à empresa e pode ser compensado com o ICMS nas saídas dos meses subsequentes;
- no mês de março, o ICMS nas vendas foi igual ao ICMS nas compras. Como havia saldo favorável do mês anterior, de $ 90.000, a empresa continua com o mesmo crédito a recuperar nos meses subsequentes;
- em abril, o ICMS nas vendas foi superior em $ 27.000 ao ICMS nas compras. No entanto, como havia saldo favorável acumulado do mês anterior, de $ 90.000, a empresa não precisa recolher nada aos cofres públicos, permanecendo ainda com saldo favorável para os meses seguintes, de $ 63.000;
- no mês de maio, o ICMS nas vendas foi superior em $ 30.600 ao ICMS nas compras. Como havia saldo favorável acumulado de $ 63.000 do mês anterior, a empresa não precisa, ainda, recolher o tributo. Ao contrário, em 31-5 ainda possuía saldo credor, favorável, de $ 32.400 para compensar com o imposto devido nas saídas dos meses subsequentes.

5.3.11.2 Escrituração fiscal do IPI

Com base nesses números, a escrituração fiscal apontaria os seguintes saldos, supondo a inexistência de saldos anteriores de IPI:

Livro Fiscal – Demonstrativo do Saldo do IPI – $				
Mês	IPI nas vendas Débito para a empresa	IPI nas compras Crédito para a empresa	Saldo do IPI	
			No mês	Acumulado
Janeiro	84.000	50.000	34.000 devedor	34.000 devedor
Fevereiro	36.000	80.000	44.000 credor	44.000 credor
Março	48.000	40.000	8.000 devedor	36.000 credor
Abril	90.000	60.000	30.000 devedor	6.000 credor
Maio	86.400	55.000	31.400 devedor	25.400 devedor
Junho	78.000	30.000	48.000	48.000 devedor

Comentários

- no mês de janeiro, o saldo do IPI foi desfavorável para a empresa, havendo saldo a recolher aos cofres públicos de $ 34.000;
- no mês de fevereiro, o saldo foi favorável à empresa, ($ 44.000) e pode ser compensado com o IPI nas saídas dos meses subsequentes;
- no mês de março, o IPI nas vendas foi superior em $ 8.000 ao IPI nas compras. Como havia, porém, saldo favorável do mês anterior, de $ 44.000, a empresa não precisa recolher nada aos cofres públicos, permanecendo ainda com saldo favorável para os meses seguintes, de $ 36.000;
- no mês de abril, o IPI nas vendas foi superior em $ 30.000 ao IPI nas compras. No entanto, como havia saldo favorável acumulado do mês anterior, de $ 36.000, a empresa não precisa recolher nada aos cofres públicos, permanecendo ainda com saldo favorável para os meses seguintes, de $ 6.000;
- no mês de maio, o IPI nas vendas foi superior em $ 31.400 ao IPI nas compras. Como havia saldo favorável acumulado do mês anterior de $ 6.000, a empresa precisa recolher somente a diferença, de $ 25.400. Como demonstrado, não restou nenhum saldo favorável para os meses subsequentes. Ao contrário, em 31-5, a empresa era devedora do IPI, e precisava recolher nos prazos legais;
- no mês de junho, o IPI nas vendas foi superior em $ 48.000 ao IPI nas compras. Como não havia saldo favorável acumulado do mês anterior, a empresa precisa recolher esse valor, $ 48.000.

5.3.12 *Contabilização das compras e vendas de uma indústria*

Para facilitar o entendimento, a contabilização das compras a prazo das matérias-primas, de materiais de embalagem e de outros materiais em janeiro seria:

DÉBITO	$	
ATIVO CIRCULANTE		
Estoque de matérias-primas, materiais de embalagem e outros materiais	410.000	
Conta Corrente – ICMS	90.000	
Conta Corrente – IPI	50.000	550.000
CRÉDITO		
PASSIVO CIRCULANTE		
Fornecedores		550.000

As vendas, por sua vez, seriam contabilizadas como segue:

Contabilização das receitas, nas vendas a prazo:

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE	
Contas a Receber – Clientes	784.000
CRÉDITO	
RECEITAS OPERACIONAIS	
Vendas de Mercadorias	784.000

Contabilização do ICMS e do IPI sobre as vendas:

DÉBITO	$	
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA		
Impostos Incidentes Sobre Vendas		
ICMS	126.000	
IPI	84.000	210.000
CRÉDITO		
PASSIVO CIRCULANTE		
Conta Corrente – ICMS	126.000	
Conta Corrente – IPI	84.000	210.000

Lembremos que, toda vez que a empresa compradora pagar frete intermunicipal ou interestadual referente ao transporte das matérias-primas, materiais secundários e demais insumos utilizados na fabricação de novo produto, haverá incidência do ICMS, que, nas mesmas condições do imposto incidente na mercadoria, será escriturado nos livros e o valor pago, recuperado nas próximas saídas. Nesse sentido, a contabilização do frete seria a seguinte:

ATIVO CIRCULANTE Frete cobrado na aquisição de matérias-primas, materiais de embalagem e outros materiais Conta Corrente – ICMS	41.000 9.000	50.000
CRÉDITO		
PASSIVO CIRCULANTE Fretes a pagar		50.000

Testes

Os testes 1 a 11 constaram no concurso para Técnico da Receita Federal.

1. Considere as três assertivas a seguir:
   - Não se considera estabelecimento industrial o que executa operações de que resulte produto tributado, quando a alíquota for zero.
   - Não se equiparam a estabelecimento industrial os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que deem saída a esses produtos, se não realizarem qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.
   - Não se considera industrialização o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação.

   a) as três assertivas são falsas;
   b) é falsa apenas a primeira assertiva;
   c) é falsa apenas a segunda assertiva;
   d) é verdadeira apenas a última assertiva;
   e) são verdadeiras as duas últimas assertivas.

   Resposta: alternativa ___

2. Não se considera industrialização a operação:
   a) definida como tal, mas que esteja incompleta, ou seja, parcial ou intermediária;
   b) que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova;
   c) que apenas modifique, aperfeiçoe ou altere o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;
   d) que altere a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, quando esta se destine apenas ao transporte da mercadoria;
   e) que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, sob a mesma classificação fiscal.

   Resposta: alternativa ___

3. No que diz respeito ao imposto sobre produtos industrializados, nasce a obrigação tributária:
   a) com a constituição de crédito tributário;
   b) com a previsão da hipótese de incidência no Código Tributário Nacional;
   c) com o lançamento, por declaração, do crédito tributário;
   d) com a ocorrência do fato gerador;
   e) com a autorização prevista no inciso V do artigo 21 da Constituição Federal.

   Resposta: alternativa ___

4. Um lançamento feito corretamente a débito da conta ICMS a Recuperar pode registrar apropriação de ICMS incidente sobre mercadorias:
   a) vendidas a revendedor;
   b) recebidas em consignação;
   c) adquiridas para revenda;
   d) adquiridas para consumo;
   e) vendidas diretamente ao consumidor.

   Resposta: alternativa ___

5. Em 25 de março, a Firma Mento Ltda. pagou o total de $ 210,00 na aquisição de 4 mesas, com a finalidade de revendê-las. Esse valor contém o preço das mesas com incidência de $ 34,00 de ICMS e de $ 10,00 de IPI.

   Após contabilizar essa aquisição de mercadorias, a empresa deverá registrar nos controles de estoques de mesas para revendas o valor unitário de:

a) $ 44,00;
b) $ 50,00;
c) $ 46,50;
d) $ 52,50;
e) $ 41,50.

Resposta: alternativa ___

6. São impostos seletivos e não cumulativos:
   a) o ICMS e o IPVA;
   b) o IPTU e o IPTR;
   c) o IRPJ e o IPI;
   d) o IPI e o ICMS;
   e) o ICMS e o ISS.

   Resposta: alternativa ___

7. A seletividade das alíquotas do IPI tem como critério:
   a) a compensação entre os créditos (aquisições) e os débitos (vendas);
   b) a uniformidade das alíquotas;
   c) a essencialidade dos produtos;
   d) a não incidência na exportação dos produtos exportados para o exterior;
   e) alíquotas mais elevadas na importação de produtos estrangeiros.

   Resposta: alternativa ___

8. Entre os estabelecimentos a seguir enunciados, assinale aquele caracterizado no RIPI como equiparado a estabelecimento industrial:
   a) filial atacadista de estabelecimento exportador;
   b) importador de produtos de procedência estrangeira, a que der saída;
   c) industrializador de bebidas alcoólicas;
   d) recondicionador de objetos usados, para revenda a terceiros;
   e) estabelecimento comercial varejista de produtos importados, adquiridos de terceiros no mercado interno.

   Resposta: alternativa ___

9. É seletivo, em razão da essencialidade do produto, o imposto sobre:
   a) os produtos industrializados;
   b) os serviços de qualquer natureza;

c) a propriedade de veículos automotores;
d) as operações de crédito, câmbio e seguros;
e) a exportação de produtos nacionais.

Resposta: alternativa ___

10. O saldo da conta ICMS a Recuperar representa:
a) débito da empresa com o governo;
b) crédito da empresa com clientes;
c) crédito da empresa com fornecedores;
d) crédito da empresa com o governo;
e) débito da empresa com fornecedores.

Resposta: alternativa ___

11. Uma empresa contribuinte do ICMS, mas não contribuinte do IPI, deve registrar como custo das mercadorias adquiridas para revenda, quando cobrados esses dois impostos:
a) incluindo o IPI e excluindo o ICMS;
b) incluindo o ICMS e excluindo o IPI;
c) incluindo o ICMS e o IPI;
d) excluindo o ICMS e o IPI;
e) excluindo o ICMS e o IPI, mas incluindo o ICMS relativo à revenda.

Resposta: alternativa ___

Questão que constou no concurso para Procurador e Consultor Jurídico da Câmara Municipal de Campinas.

12. O ICMS é imposto que incide, segundo a Constituição Federal:
a) exclusivamente nas operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
b) realizadas por comerciantes, produtores e industriais;
c) realizadas exclusivamente por comerciante e independente;
d) exclusivamente nas operações realizadas por produtores e industriais;
e) nas saídas de mercadorias, desde que um dos participantes seja produtor.

Resposta: alternativa ___

Os testes 13 e 14 constaram em concurso para Agente da Fazenda da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro.

13. O Município, em relação ao ISS, é:
    a) contribuinte;
    b) responsável;
    c) sujeito ativo;
    d) sujeito passivo;
    e) solidariamente obrigado.

    Resposta: alternativa ___

14. Assinale a situação que poderia constituir fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS:
    a) a venda de gêneros alimentícios pelos supermercados;
    b) a venda de combustíveis por postos revendedores aqui instalados;
    c) a prestação de serviços sob relação de emprego;
    d) a venda de eletrodomésticos pelas lojas de departamentos;
    e) a exibição de filmes pelos cinemas localizados no Município.

    Resposta: alternativa ___

Os testes 15 e 16 constaram em concurso para Auditor Fiscal da Receita Federal.

15. De acordo com o critério de essencialidade:
    a) a alíquota do IPI de um produto varia diretamente proporcional à sua necessidade, ou seja, quanto maior a necessidade e grau de essencialidade, maior será a alíquota do IPI;
    b) a alíquota do IPI de um produto independe da sua necessidade;
    c) a alíquota do IPI de um produto varia inversamente proporcional à sua necessidade;
    d) os produtos não essenciais são tributados com alíquotas menos elevadas de IPI.

    Resposta: alternativa ___

16. A Companhia Industrial Alpha adquiriu matérias-primas para serem utilizadas na produção. A nota fiscal do fornecedor continha os seguintes dados:

• Valor das matérias-primas	\$ 1.000
• IPI	\$ 200
• Valor total da nota fiscal	\$ 1.200
• ICM destacado na nota fiscal	\$ 170

Sabendo-se que o IPI e o ICM são impostos recuperáveis para a empresa, assinale a alternativa que contém o valor que poderá ser computado no custo das matérias-primas:

a) $ 630;
b) $ 830;
c) $ 1.030;
d) $ 1.170;
e) $ 1.200.

Resposta: alternativa ___

17. Qual deve ser o acréscimo a ser dado, no valor final de venda de um produto, com 12% de ICMS, se este for alterado para 18% e a empresa mantiver o mesmo valor de venda do citado produto, sem o ICMS?

a) 5,40%;
b) 6,00%;
c) 6,57%;
d) 7,32%.

Resposta: alternativa ___

18. Os impostos dedutíveis da receita bruta são identificáveis:

a) por serem de competência das esferas federal e estadual;
b) por incidirem sobre a venda de mercadorias e serviços;
c) por incidirem sobre a circulação do produto no mercado;
d) por incidirem sobre a aquisição de mercadorias e serviços.

Resposta: alternativa ___

19. Assinale a(s) alternativa(s) correta(s). Pode haver mais de uma.

a) nas empresas industriais, os tributos indiretos – IPI e ICMS – pagos pela empresa compradora em decorrência da aquisição de matérias-primas, materiais de embalagem e demais mercadorias utilizadas na produção representam, de acordo com a legislação pertinente, créditos da empresa compradora junto ao governo;
b) os valores dos impostos recuperáveis pagos na aquisição das matérias-primas e demais materiais utilizados na produção devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques desses materiais;
c) uma empresa industrial adquiriu 3.000 quilos de matérias-primas para uso na industrialização, pagando ao fornecedor o total de $ 201.219,51,

incluindo 18% de ICMS e $ 18.292,68 de IPI. Com base nessas informações, o estoque de matérias-primas deve registrar como custo unitário de compras o valor de $ 50,00;

d) nas vendas de ativo imobilizado para uma empresa comercial, o valor do IPI deve integrar a base de cálculo do ICMS;

e) nas vendas de materiais de consumo para uma empresa industrial, o valor do IPI não deve integrar a base de cálculo do ICMS.

Resposta: alternativas ______

20. Uma empresa comercial adquiriu em abril mercadorias para comercialização, como segue:

- valor das mercadorias, incluindo o ICMS: $ 2.000.000
- fretes pagos ao fornecedor: $ 20.000
- IPI = 10%
- ICMS destacado na nota: 18%

No mês de abril a empresa revendeu 40% dessas mercadorias.

Com base nessas informações, assinale a alternativa correspondente ao saldo em 30 de abril dos estoques de mercadorias para comercialização, supondo que não havia saldo anterior em estoques:

a) $ 1.200.000;

b) $ 742.560;

c) $ 993.840 ;

d) $ 1.113.840;

e) $ 1.856.400.

Resposta: alternativa ___

21. Com base nas informações a seguir, assinale a alternativa correspondente ao custo unitário de aquisição da matéria-prima que será registrado no estoque:

A Indústria de AutoPeças Gavião Ltda., localizada em São Paulo/SP adquiriu em dezembro 1.900 quilos da matéria-prima Y, de um fornecedor localizado no interior do estado. O preço de venda do fornecedor é de $ 130 por quilo. O comprador pagou ao fornecedor $ 7.000 de frete para uma transportadora mineira mais $ 1.700 de seguro contra riscos diversos. Há incidência de 18% de ICMS e de 20% de IPI:

a) $ 100,00;

b) $ 130,00;

c) $ 136,35;

d) $ 106,60;

e) $ 110,35.

Resposta: alternativa ___

22. A Indústria de AutoPeças Gavião Ltda. citada anteriormente adquiriu em dezembro, 9.000 caixas de papelão para embalagem das peças fabricadas e vendidas. Pagou ao fornecedor o total de $ 33.000,00, incluindo $ 5.400 de ICMS e $ 3.000 de IPI.

    Contratou a Transporte Irmãos Tartaruga para transporte desse material do fornecedor até a fábrica, tendo gasto $ 1.300 com o frete.

    Com base nas informações, assinale a alternativa correspondente ao custo de aquisição de cada caixa de papelão:

    a) $ 2,60;
    b) $ 2,85;
    c) $ 3,66;
    d) $ 3,21;
    e) $ 3,48.

    Resposta: alternativa ___

Questão que constou em Concurso para Contador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

23. Uma empresa comercial adquiriu mercadorias para revendas pelo valor de $ 150.000. No ato da aquisição, o fornecedor concedeu um desconto comercial equivalente a 10% do valor da nota fiscal. O ICMS incluso na nota fiscal é de $ 16.200. Essas mercadorias serão contabilizadas nos estoques pelo valor de:

    a) $ 118.800;
    b) $ 122.500;
    c) $ 133.200;
    d) $ 135.000;
    e) $ 150.000.

    Resposta: alternativa ___

Questão que constou em Concurso para Contador do Instituto de Previdência do Município do Rio de Janeiro.

24. Uma empresa industrial adquire matéria-prima por $ 50.000, obtendo um desconto comercial de 10%. A nota fiscal inclui ICMS de $ 6.000 e IPI de $ 5.000. Considerando que a empresa é contribuinte do ICMS e do IPI, a matéria-prima será debitada no estoque por:

a) $ 34.000;
b) $ 35.000;
c) $ 39.000;
d) $ 45.000;
e) $ 50.000.

Resposta: alternativa ___

Os testes 25 e 26 constaram em concurso para Contador da Prefeitura Municipal de Niterói.

25. No final do exercício, os registros contábeis de uma empresa comercial de revenda de mercadorias apresentaram um saldo na conta ICMS a Recuperar maior que na ICMS a Recolher. Tal situação pode ter sido consequência, no período, do seguinte fato:

a) o volume de compras foi maior do que o de vendas;
b) o volume de vendas foi maior que o de compras;
c) a margem de contribuição foi menor do que 50%;
d) o custo das mercadorias vendidas foi elevado, acarretando um lucro bruto reduzido;
e) o método de contabilização de estoques utilizado foi o de inventário permanente.

Resposta: alternativa ___

26. Os dados abaixo referem-se a uma operação de compra e venda de mercadorias, realizada por uma empresa comercial:

- valor das vendas efetuadas $ 120.000
- desconto incondicional constante na nota fiscal 10%

As mercadorias vendidas foram adquiridas por $ 75.000. O ICMS incidente nas operações é de 18%.

O lucro bruto obtido com a revenda dessas mercadorias foi:

a) $ 36.900;
b) $ 27.060;
c) $ 24.900;
d) $ 13.560;
e) $ 11.400.

Resposta: alternativa ___

6 Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

As empresas que vendem a prazo bens ou serviços correm o risco de não receber parte de seus créditos, por ocasião do vencimento das duplicatas e demais títulos de créditos.

Para fazer face aos possíveis prejuízos, recomenda-se, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade da competência, do conservadorismo ou da prudência, que seja constituída adequada provisão para créditos de liquidação duvidosa, por ocasião dos encerramentos mensais dos resultados, ou pelo menos na data do encerramento anual do exercício, para adequada apuração das demonstrações contábeis da sociedade.

Em última análise, a provisão para créditos de liquidação duvidosa – ou para devedores duvidosos – corresponde aos ajustes dos valores originais de contas a receber, para que esses ativos sejam representados por saldos de provável realização.

6.1 Lei nº 6.404/76: Lei das Sociedades por Ações

O art. 183 da Lei nº 6.404/76, menciona que, no Balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimento, pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização.

Portanto, a Lei nº 6.404/76 é clara no sentido da obrigatoriedade da constituição da provisão para ajustar o saldo dos direitos e títulos de crédito ao valor provável de realização.

6.2 Pronunciamento do Ibracon

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) comenta o assunto, em seu Pronunciamento nº 1 – Ativo Circulante (exclui estoques),[1] da seguinte maneira:

- a provisão para devedores duvidosos e outras provisões para perdas são consignadas no balanço como fatores de redução de contas a receber e de outros créditos contra terceiros;
- como nem sempre é possível determinar com precisão as perdas na realização de créditos resultantes de operações mercantis, é costume estabelecer valores prováveis na constituição da provisão para devedores duvidosos, principalmente com uso de base estatística, fundamentado na experiência acumulada no passado e previsão das tendências futuras. Os métodos mais comuns para a determinação dos cálculos das perdas são:
  a) fixação de uma percentagem das vendas totais como representativa de crédito de difícil recuperação;
  b) segregação das contas a receber por períodos de vencimento, considerando-se de difícil recuperação as contas vendidas há mais de um ciclo operacional. Obviamente, esse critério sofre a influência de outros elementos de avaliação que não podem nem devem ser ignorados.

De qualquer forma, a provisão para devedores duvidosos não deve estar sujeita a um critério rígido de avaliação, seja por fatores de natureza fiscal, seja por condições de mercado.

Em resumo, a apuração do valor da provisão pode variar de empresa para empresa, de acordo com sua carteira de clientes, ramo de negócio, situação de crédito em geral e a própria conjuntura econômica.

Para que a provisão seja efetuada de maneira adequada, ela deve obedecer a alguns critérios:

- deve ter base na análise individual do saldo de cada cliente;
- deve ser considerada a experiência anterior da empresa com relação a perdas com contas a receber;

---

1 INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 57.

- as vendas com garantias reais, com avais ou fianças etc. representam menores probabilidades de gerarem perdas, o que também deve ser levado em consideração;
- contas atrasadas são o alvo principal, e, portanto, é necessária a elaboração de uma lista por idade de vencimento, conhecida por *aging-list*, o que possibilitará melhor visão do tempo de atraso nas contas a receber e facilitará as análises e conclusões sobre o mais adequado montante da provisão necessária.

6.3 Contabilização da constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa

Para facilitar o entendimento, exemplifica-se a seguir com um caso prático.

Em 31-12, a Companhia de Artefatos Belas Artes Ltda. possuía saldo de duplicatas e outras contas a receber no montante de $ 500.000. Indagado pela Contabilidade, o Departamento de Crédito e Cobrança estimou em 4% as perdas prováveis no recebimento desses créditos, devido às dificuldades financeiras de alguns clientes. Portanto, a Contabilidade constituiu uma provisão para créditos de liquidação duvidosa no montante de $ 20.000, que corresponde a 4% de $ 500.000, contabilizando da seguinte maneira, em 31-12.

DÉBITO	$
Despesas Operacionais – Despesas de Vendas	
Perdas Prováveis no Recebimento dos Créditos – Vendas a Prazo	20.000
CRÉDITO	
Ativo Circulante – Conta Retificadora	
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	20.000

No Balanço Patrimonial, em 31-12, as contas a receber estariam assim demonstradas:

ATIVO	
Ativo Circulante	
Contas a Receber	$ 500.000
(–) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	(–) $ 20.000
Valor Líquido das Contas a Receber	$ 480.000

De acordo com a constituição da mencionada provisão, possíveis créditos não recebidos são baixados contra a provisão. Por exemplo, se em janeiro do ano

seguinte uma duplicata de $ 6.000 for considerada como incobrável, sua baixa contábil deve ser registrada como segue:

DÉBITO	$
Ativo Circulante	
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	6.000
CRÉDITO	
Ativo Circulante	
Contas a Receber	6.000

6.4 Aspectos fiscais

A partir de 1º de janeiro de 1997, a constituição e a contabilização da mencionada provisão não são admitidas para fins fiscais, ou seja, esse gasto não é mais admitido como despesa dedutível do lucro contábil na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Entretanto, a legislação fiscal aceita a dedutibilidade das perdas no recebimento das vendas a prazo, e outros créditos, desde que o contribuinte atenda a determinadas normas estabelecidas pela Lei nº 9.430, de 27-12-1996, arts. 9º a 12, e arts. 340 a 343 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

6.4.1 Substituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa pela dedução de perdas no recebimento de créditos

Com a edição da Lei nº 9.430/96, a partir do ano-calendário de 1997, com a vedação da dedutibilidade da provisão para créditos de liquidação duvidosa do lucro líquido no cálculo do lucro real, passou a ser permitida a dedução como despesas operacionais, dedutíveis para fins de determinação do lucro tributável pelo Imposto de Renda das pessoas jurídicas – lucro real –, das seguintes perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da empresa:

I – em relação às quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II – sem garantia de valor e sem limite por devedor:

a) até R$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, para créditos vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para seu recebimento;

b) acima de R$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, para créditos vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R$ 30.000,00 (trinta mil reais), os créditos vencidos há mais de um ano, desde que já tenham sido iniciados e/ou mantidos os procedimentos judiciais para seu recebimento;

III – créditos, mesmo garantidos, porém vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para seu recebimento ou o arresto das garantias para esse fim. Os créditos garantidos são os provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais;

IV – contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha-se comprometido a pagar, observado o seguinte:

a) a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito;

b) a parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária poderá também ser deduzida como perda.

6.4.2 Registro contábil das perdas

Para o fim de atender à norma fiscal, a legislação estabeleceu também o critério contábil de registro dos referidos valores. Assim, os registros contábeis das perdas admitidas na citada Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

- da conta que registra o crédito nos casos em que o valor envolvido por operação seja inferior a R$ 5.000,00 (cinco mil reais): esse procedimento não é adequado do ponto de vista da melhor técnica contábil, pois, uma vez contabilizada a baixa do crédito, o valor passa a não ter controle nos livros da empresa;
- de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real

correspondente ao período de apuração em que se der a desistência, e o imposto será considerado postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

Se a solução de cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado.

Os valores registrados na conta redutora do crédito poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registra o crédito, a partir do período de apuração em que se completarem cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor.

Testes

1. Um dos clientes de uma empresa teve, durante o exercício, sua insolvência decretada pelo Juiz competente. A perda relativa à dívida que o referido cliente tinha com uma empresa deve ser reconhecida no exercício de acordo com o Princípio:

   a) Da Competência.

   b) Da Continuidade.

   c) Da Entidade.

   d) Do Registro pelo Valor Original.

   Resposta: alternativa ___

2. Determinada empresa, no encerramento do exercício em 31-12, tem a receber uma duplicata no valor de $ 7.500, vencida em 31-8 do ano anterior. Apesar de já ter encaminhado o título para o Cartório de Protestos, até agora não obteve sucesso. Com base na legislação contábil e fiscal vigente, o Contador resolveu registrar corretamente o fato contábil. Indique o lançamento adotado:

   a) Provisão para Perdas no Recebimento de Créditos
   a Duplicatas a Receber $ 7.500

   b) Perdas com Duplicatas Incobráveis
   a Provisão para Perdas no Recebimento de Créditos $ 7.500

   c) Despesas com Provisão para Perdas no Recebimento de Créditos
   a Duplicatas a Receber $ 7.500

   d) Duplicatas a Receber
   a Provisão para Perdas no Recebimento de Créditos $ 7.500

   Resposta: alternativa ___

Teste que constou do Concurso para Técnico da Receita Federal.

3. Em 31-12, a firma Dubitatia Ltda. fez a estimativa de que, provavelmente, perderia no ano seguinte $ 670 no recebimento das duplicatas de sua emissão. Nessa mesma data, havia saldo anterior de $ 320 na conta Provisão para Devedores Duvidosos.

   Considerando válida a expectativa de perda e corretos os cálculos efetuados, essa empresa deverá, para adequar seu balanço aos princípios contábeis fundamentais, mandar fazer o seguinte lançamento:

   a) Débito: Devedores Duvidosos
      Crédito: Duplicatas a Receber $ 350
   b) Débito: Devedores Duvidosos
      Crédito: Duplicatas a Receber $ 320
   c) Débito: Devedores Duvidosos
      Crédito: Provisão para Devedores Duvidosos $ 670
   d) Débito: Devedores Duvidosos
      Crédito: Duplicatas a Receber $ 670
   e) Débito: Devedores Duvidosos
      Crédito: Provisão para Devedores Duvidosos $ 350

   Resposta: alternativa ___

4. Assinale a alternativa correta:

   a) para atender aos princípios fundamentais de contabilidade, o contador não deve constituir provisão para perdas prováveis no recebimento de créditos, se essa provisão não for aceita pelo fisco como dedutível;
   b) nos termos da Lei nº 9.430, de 27-12-1996, em nenhuma hipótese a legislação fiscal aceita a dedutibilidade das perdas no recebimento das vendas a prazo;
   c) a constituição da adequada provisão para perdas para crédito de liquidação duvidosa visa atender ao princípio fundamental de contabilidade do custo ou mercado, dos dois o menor;
   d) a apuração do valor da adequada provisão para perdas decorrentes de créditos de liquidação duvidosa pode variar de empresa para empresa, de acordo com a composição de sua carteira de clientes, ramo de negócio e própria conjuntura econômica;
   e) para a apuração do valor da adequada provisão para perdas decorrentes de créditos de liquidação duvidosa não se deve levar em consideração a experiência anterior da empresa com relação às perdas com as contas a receber.

   Resposta: alternativa ___

5. Com relação à constituição da provisão para perdas prováveis no recebimento de créditos, pode-se afirmar que:
   a) a contabilidade deve-se basear em estimativa de perdas efetuada pelo departamento de vendas, visto ser o setor da empresa responsável pela aprovação dos créditos para os clientes;
   b) é totalmente desnecessária a análise individual da situação financeira e do saldo de cada cliente;
   c) a estimativa de perda deve ser mantida constante nos últimos cinco anos, independentemente da conjuntura econômica do país;
   d) não deve ser considerado o fato de que uma das principais empresas de determinado grupo econômico passa por sérias dificuldades financeiras, desde que o credor seja outra empresa desse mesmo grupo empresarial;
   e) a contabilidade deve constituir a provisão necessária, mesmo que a empresa esteja apresentando contínuos prejuízos.

   Resposta: alternativa ___

6. Assinale a alternativa que corresponda às perdas no recebimento das duplicatas e outras contas a receber que são aceitas pelo fisco como dedutíveis para fins de determinação do lucro tributável:
   a) duplicatas devidas pelos clientes em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário e créditos decorrentes das vendas a prazo sem garantia de valor, até $ 5.000, vencidos há mais de três meses;
   b) créditos garantidos, vencidos há mais de dois anos, mesmo que o credor não tenha iniciado os procedimentos judiciais para seu recebimento ou arresto de bens dados em garantia;
   c) parcela correspondente à diferença entre o total da dívida de um devedor declarado falido e o montante que este tenha se comprometido a pagar;
   d) total da dívida de um devedor pessoa jurídica declarada concordatária, mesmo que tenha assumido o compromisso de pagar parte do débito;
   e) crédito sem garantia, desde que superior a $ 30.000, vencido há mais um ano, mesmo que o credor não tenha iniciado os procedimentos judiciais para seu recebimento.

   Resposta: alternativa ___

7. Assinale as alternativas corretas:
   a) a partir do momento em que são contabilizadas as baixas dos créditos das duplicatas consideradas incobráveis, não há mais necessidade de manter controle nos livros da empresa dessas duplicatas;

b) a partir de 1º-1-1997, a constituição e a contabilização da mencionada provisão não são admitidas para fins fiscais, ou seja, esse gasto não é mais admitido como despesa dedutível do lucro contábil na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro líquido;

c) as empresas pertencentes ao mesmo setor de atividades comerciais ou industriais devem-se utilizar da mesma estimada de perdas para a constituição da provisão para perdas prováveis no recebimento de suas vendas a prazo;

d) ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência, sendo o imposto considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

Resposta: alternativas ______

7

Critérios Fiscais e Contábeis para Avaliação dos Estoques

7.1 Importância dos estoques e sistemática de apuração do custo das mercadorias e produtos vendidos

Na maioria das empresas comerciais ou industriais, o grupo de contas Estoques assume grande importância no contexto do Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício, visto que quase sempre os investimentos são relevantes.

Daí a necessidade da implantação de um bom sistema de controles internos sobre a movimentação, bem como de criteriosos procedimentos fiscais e contábeis para a apuração adequada do valor desses ativos e do custo das mercadorias e produtos vendidos, uma vez que qualquer incorreção na valorização afeta diretamente a apuração do resultado do exercício.

Conforme o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), em seu Pronunciamento de nº 2, o termo *estoques* significa:

- todos os bens tangíveis mantidos para venda ou para uso próprio no curso normal das atividades de negócios;
- que se acham em processo de produção para tal venda ou uso próprio;
- que se destinam a ser consumidos na produção de mercadorias para venda ou uso próprio.

Nessa definição do Ibracon, não se incluem os bens de desgaste a longo prazo, classificáveis como imobilizado e sujeitos à depreciação.

Como regra geral, os bens componentes de almoxarifado de peças de reposição são classificados no ativo circulante. Todavia, em determinadas empresas, as peças de reposição para os bens do ativo imobilizado, dependendo da relevância dos valores dessas peças de reposição, podem, e devem, ser classificadas no grupo do ativo imobilizado.

7.2 Empresas comerciais – apuração do custo das mercadorias vendidas

A correta apuração do custo das mercadorias vendidas é fundamental para a exata apuração do resultado contábil e tributável da maioria das empresas, visto que o lucro bruto é o resultado da diferença entre as receitas líquidas de vendas e o custo das mercadorias vendidas.

O custo das mercadorias ou produtos vendidos, por sua vez, é o resultado da valorização das diversas saídas dos estoques, pelas vendas.

Nas empresas comerciais, representa o total dos custos de aquisição das mercadorias que foram revendidas em determinado período.

Por exemplo:

Uma empresa comercial, revendedora de pneus, iniciou suas atividades em 5-1. Durante o mês de janeiro, adquiriu 3.000 pneus, a $ 40,00 cada, e revendeu 2.700, a $ 65,00 cada (valores líquidos dos impostos, para facilitar o entendimento).

Com base nessas informações, a apuração do lucro bruto do mês seria:

	$
Receitas com vendas = 2.700 unidades × $ 65,00 cada	175.500
(–) Custo das mercadorias vendidas = 2.700 unidades × $ 40,00 cada	(–) 108.000
= Lucro bruto = 2.700 unidades × $ 25,00 cada	67.500

O valor dos estoques, em 31-1, de mercadorias para revenda seria de $ 12.000, ou seja, 300 pneus multiplicados pelo custo unitário de aquisição de $ 40,00.

Entende-se por estoques, nas empresas comerciais, o conjunto de mercadorias adquiridas para posterior revenda. As livrarias, por exemplo, recebem os livros e revistas das editoras e colocam nas prateleiras para revenda aos leitores. O saldo de seus estoques em determinado momento é o total de livros, revistas, jornais etc. adquiridos das editoras e ainda não revendidos.

7.3 Empresas industriais – apuração do custo dos produtos vendidos

7.3.1 Composição dos estoques de uma fábrica

Nas empresas industriais, os estoques constituem-se de:

- matérias-primas, materiais de embalagem e outros materiais para utilização na produção dos diversos produtos. No caso das editoras, esses tipos de estoques podem ser representados por bobinas de papel, colas, tintas corantes para impressão dos livros, caixas de papelão para embalagem dos livros, cartolinas e papéis especiais para a confecção das capas etc.;
- produtos em processo ou produção. São os produtos cuja fabricação foi iniciada no mês mas ainda não terminou até o último dia do mês;
- produtos acabados. São os produtos prontos para venda aos diversos clientes. No caso das editoras, os livros, revistas, brochuras etc. cujo processo produtivo já se encerrou e que permanecem estocados até a entrega aos clientes, atendendo a pedidos de vendas, que serão feitos mediante emissão de notas fiscais;
- materiais auxiliares. As indústrias, normalmente, mantêm estoques de produtos auxiliares à produção, tais como graxas e lubrificantes para limpeza das máquinas e das áreas produtivas, ferramentas de pequeno valor, peças de pequeno valor para reposição e manutenção das máquinas etc.

Nas empresas industriais, o custo dos produtos vendidos compreende o resultado da multiplicação das quantidades vendidas pelos respectivos custos unitários de produção, como veremos mais adiante.

7.3.2 Apuração do custo dos produtos fabricados e vendidos pela empresa industrial

O total do custo de produção é a soma dos fatores produtivos utilizados no mês para a fabricação dos produtos acabados. A legislação tributária e os princípios de contabilidade exigem que sejam contabilizados como custo dos produtos acabados ou em processo todos os gastos no período relacionados com a produção. Em resumo, o preço de aquisição de matérias-primas, os gastos com salários, encargos sociais e outros benefícios para o pessoal e os chamados custos indiretos de fabricação.

Via de regra, o custo (ou preço de aquisição) das matérias-primas e o da mão de obra são considerados custos diretos, enquanto os demais custos são considerados custos indiretos de fabricação.

a) Preço das matérias-primas e demais materiais utilizados no processo produtivo

De acordo com o regulamento do Imposto de Renda, as matérias-primas serão avaliadas pelo custo de aquisição, que compreende os gastos de transporte e seguro até o estabelecimento da empresa, os tributos devidos na aquisição ou importação e os gastos com desembaraço aduaneiro.

b) Custos indiretos de fabricação

Os custos indiretos de fabricação mais comuns são:

- depreciação das máquinas, equipamentos, prédios, veículos, móveis e utensílios, equipamentos de informática e outros ativos imobilizados utilizados na produção;
- mão de obra indireta do pessoal dos departamentos auxiliares da produção, tais como almoxarifado, departamento pessoal, vigilância, limpeza e manutenção da fábrica, restaurante, serviço social etc. da fábrica;
- seguro contra incêndio do prédio e equipamentos da fábrica;
- gastos com água, luz, telefone, fax, gás etc. da fábrica;
- amortização dos programas – *softwares* – utilizados na produção.

7.3.3 Caso prático para apuração do lucro bruto em uma empresa industrial

Na hipótese de uma empresa industrial fabricante de pneus ter iniciado suas atividades em 1º-12, durante o mês de dezembro ela produziu 15.000 pneus, sendo que o custo unitário de produção apurado nesse período foi o seguinte:

	$
Matérias-primas	12,00
Mão de obra direta – salários mais encargos	8,00
Custos indiretos de fabricação	10,00
Total do custo unitário de produção	30,00

Durante o mês vendeu 12.000 pneus, ao preço unitário de $ 40,00. Com base nessas informações, a apuração do lucro bruto do mês corresponderia a:

	$
Receitas com vendas = 12.000 unidades × $ 40,00 cada	480.000
(–) Custo dos produtos vendidos = 12.000 unidades × $ 30,00 cada	(–) 360.000
= Lucro bruto = 12.000 unidades × $ 10,00 cada	120.000

O valor dos estoques, em 31-12, de produtos acabados (pneus) seria de $ 90.000, ou seja, 3.000 pneus multiplicados pelo custo unitário de produção de $ 30,00.

7.4 Razões para a implantação de um eficiente sistema de apuração dos custos de produção de bens e serviços

A implantação de um eficiente e moderno sistema para a adequada apuração dos custos de produção de bens e serviços visa ao atendimento de três objetivos principais, que são:

7.4.1 Atender às finalidades da Contabilidade Gerencial

A contabilidade de custos integra o que podemos denominar Contabilidade Gerencial, ou seja, um sistema cujo objetivo é gerar informações úteis à administração das empresas. Nesse tipo de sistema, os controles poderão ser totalmente extracontábeis e não existe a preocupação de se atender aos princípios contábeis geralmente aceitos e, muito menos, às diversas regulamentações legais e fiscais.

A Contabilidade Gerencial não se preocupa muito em atender, na íntegra, aos aspectos fiscais e tributários, devido à necessidade de gerar informações para os proprietários e gestores das empresas, além das normalmente obtidas na contabilidade oficial. Portanto, fogem aos objetivos deste livro maiores discussões envolvendo essa ramificação da contabilidade.

7.4.2 Atender às finalidades da Legislação Societária

A Lei nº 6.404, de 1976, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, mas de amplo uso também para os demais tipos de sociedades, em seu art. 177, determina que a escrituração comercial seja feita de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil.

O sistema de custeio que atende a tais princípios é o denominado *custeio por absorção*. De acordo com essa metodologia, todos os custos de produção (diretos e indiretos) são computados ao custo dos produtos.

7.4.3 *Atender às finalidades da Legislação Tributária*

Para atender à legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, as funções da contabilidade de custos tornaram-se mais abrangentes, pois o fisco passou a exigir, dentro de certas características, que a empresa mantenha um sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração.

Essa obrigatoriedade exige uma formalização da contabilidade de custos, no que diz respeito aos seguintes aspectos principais:

- sistemática de análise dos gastos;
- classificação e contabilização; e
- geração de relatórios e informações sobre os custos de produção.

Para efeito de pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social, o único sistema de custos aceitável é o custeio por absorção, que além de seguir os princípios contábeis geralmente aceitos deve, sobretudo, seguir as normas do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), isto é, deve ser integrado e coordenado com a contabilidade mercantil.

A conceituação de integrado e coordenado com a contabilidade mercantil será feita na seção 7.5. Todavia, deve ser lembrado que a inexistência de um sistema de custos integrado à contabilidade oficial implica o arbitramento, por parte das autoridades fiscais, do valor dos estoques de produtos em processo e acabados. Em outras palavras, o lucro utilizado para o cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social é estimado em bases aleatórias que em geral penalizam sensivelmente o contribuinte.

7.5 Sistema de custo integrado e coordenado com a contabilidade

7.5.1 *Objetivos*

O objetivo da manutenção de um sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade mercantil é o atendimento dos princípios contábeis e da exigência fiscal contida no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), além de servir de instrumento de controle e gestão da empresa.

7.5.2 *Conceito legal*

De acordo com o art. 294 do RIR/99, o sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade é:

- apoiado em valores originados da escrituração contábil, para a apuração dos custos com as matérias-primas, mão de obra e custos indiretos de fabricação;

- o que permite a determinação contábil, ao final de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas, materiais de embalagens e outros materiais auxiliares, produtos em elaboração e produtos acabados;
- apoiado em livros auxiliares, fichas ou formulários contínuos ou mapas de apropriação ou rateios, mantidos em boa guarda e com registros coincidentes com os constantes na escrituração principal;
- o que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período-base de apropriação de resultados, segundo os custos efetivamente incorridos.

7.6 Tratamento contábil e fiscal do ICMS e do IPI

Como visto no Capítulo 5, os impostos não cumulativos que podem ser recuperados não se computam no custo de aquisição das mercadorias ou matérias-primas. Devido à importância do assunto para a correta contabilização dos estoques, abordam-se novamente alguns dos principais aspectos.

7.6.1 Empresa comercial – registro do ICMS a recuperar

Por exemplo, uma empresa comercial, ao adquirir a prazo mercadorias para revenda, por $ 1.000.000, incluindo ICMS de $ 180.000 mais 10% de IPI (valor de $ 100.000), deve efetuar o seguinte lançamento contábil:

Débito:		
Ativo Circulante		
Mercadorias para Revenda	920.000	
ICMS a Recuperar	180.000	1.100.000
Crédito:		
Passivo Circulante		
Fornecedores – total da nota fiscal		1.100.000

O ICMS não integra o custo das mercadorias e, no caso, pode ser recuperado, ou compensado, com o total do ICMS devido sobre as vendas das empresas comerciais.

Nas empresas comerciais, conforme exemplo anterior, o valor do IPI integra o custo de aquisição das mercadorias, porque na revenda do bem não se paga esse tributo, não sendo, portanto, recuperável o tributo pago em sua aquisição. O montante do ICMS pago na aquisição de mercadorias, ao contrário, poderá ser deduzido do imposto devido da revenda, não integrando, assim, o custo de aquisição do bem.

Portanto, a empresa comercial deve contabilizar como custo das mercadorias para revenda o valor de $ 920.000, obtido como segue:

total da nota fiscal de fornecedores	$ 1.100.000
menos o ICMS a recuperar	$ 180.000
custo das mercadorias para revenda	$ 920.000

7.6.2 Empresa industrial – registro do ICMS e do IPI a recuperar

No caso de uma empresa industrial adquirir, a prazo, matérias-primas por $ 1.000.000, incluindo $ 180.000 de ICMS mais 10% de IPI, a contabilidade deve efetuar o seguinte registro:

Débito:	
Ativo Circulante	
Estoque de Matérias-primas	820.000
ICMS a Recuperar	180.000
IPI a Recuperar	100.000
	1.100.000
Crédito:	
Passivo Circulante	
Fornecedores – total da nota fiscal	1.100.000

Na maioria das vezes, o ICMS e o IPI pagos sobre as aquisições de matérias-primas, materiais de embalagens e outros materiais que se incorporam aos produtos são recuperáveis nas vendas dos produtos fabricados. Portanto, no exemplo anterior, a contabilização do custo das matérias-primas deve ser efetuada pelo valor de $ 820.000, que é o total da nota fiscal do fornecedor deduzido tanto do ICMS como do IPI.

Quando o produto fabricado está isento de ICMS na venda, e o ICMS pago na compra de matéria-prima não for recuperável, o valor do tributo pago integra o custo de produção e não deve ser destacado no estoque.

Caso contrário, como já comentado, o ICMS contido nas compras constitui crédito da empresa e é indevida sua incorporação ao custo.

7.7 Normas fiscais para avaliação dos produtos acabados e em processo

7.7.1 Custo médio, Peps e Ueps

Para a apuração do custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas, o contribuinte deverá utilizar-se de registros permanentes de esto-

ques ou do valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do exercício social.

Os estoques existentes no livro de inventário poderão ser avaliados pelo:

- custo médio de aquisição ou de produção; ou
- método de Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (Peps).

A legislação tributária brasileira não admite avaliar os estoques pelo método Último a Entrar, Primeiro a Sair (Ueps), porque na adoção desse método, em um regime econômico em que há inflação, a tendência é de que todos os estoques fiquem subavaliados, o que diminui o lucro líquido do exercício social e, por consequência, o valor dos tributos com o Imposto de Renda e com a contribuição social, como demonstrado a seguir.

7.7.2 Comparação entre a adoção do custo médio, Peps e Ueps

Para deixar mais claras tais implicações fiscais, suponhamos as aquisições, por uma empresa comercial, de mercadorias para revenda durante três meses, em um regime econômico de inflação de 20% ao mês.

Aquisições de Mercadorias para Revenda no Trimestre			
Mês	Quantidade comprada	Custo total das compras $	Custo unitário médio das compras $
Janeiro	13.000	130.000,00	10,00
Fevereiro	14.000	168.000,00	12,00
Março	17.000	244.800,00	14,40

Durante o trimestre, as vendas foram:

Vendas de Mercadorias no Trimestre			
Mês	Quantidade vendida	Valor total das vendas $	Valor unitário das vendas $
Janeiro	7.000	112.000,00	16,00
Fevereiro	15.000	288.000,00	19,20
Março	14.500	334.080,00	23,04
Total das vendas no trimestre		734.080,00	

a) Apuração do valor do saldo dos estoques, do custo das mercadorias vendidas e do lucro bruto, utilizando o custo médio das compras

Demonstrativo da Movimentação dos Estoques de Mercadorias para Revenda – Utilização do Critério do Custo Médio								
Mês	Entradas			Saídas por vendas		Estoque no final do mês		
	Quantidade	Custo total	Custo unitário	Quantidade	Custo das mercadorias vendidas	Quantidade	Total	Custo médio unitário
Jan.	13.000	130.000	10,00	7.000	70.000,00	6.000	60.000,00	10,00
Fev.	14.000	168.000	12,00	15.000	171.000,00	5.000	57.000,00	11,40
Mar.	17.000	244.800	14,40	14.500	198.913,64	7.500	102.886,36	13,7182
Total	44.000	542.800		36.500	439.913,64	7.500	102.886,36	13,7182

O custo das mercadorias vendidas foi obtido pela multiplicação das quantidades vendidas pelo custo médio unitário do final do mês. Por exemplo, março = 14.500 unidades × $ 13,7182 = $ 198.913,64 – valor arredondado.

O custo médio, por sua vez, foi obtido como segue:

Janeiro = custo médio das aquisições no mês, supondo que não houvesse estoque inicial.

Fevereiro

$$\frac{\text{(saldos dos estoques de 31.01) + (compras de fevereiro)}}{\text{quantidade (estoque em 31.01) + (aquisições de fevereiro)}} =$$

$$= \frac{\$\ 60.000 + \$\ 168.000}{6.000 + 14.000} = \$\ 11{,}40$$

Março

$$\frac{\text{(saldos dos estoques de 28.02) + (compras de março)}}{\text{(quanidade – estoque em 28.02) + (aquisições de março)}} =$$

$$= \frac{\$\ 57.000 + \$\ 244.800}{5.000 + 17.000} = \$\ 13{,}7182$$

Concluindo, o lucro bruto no trimestre, adotando-se o custo médio para valorização do estoque e apuração do custo das mercadorias vendidas, seria:

Valor das receitas com vendas de mercadorias =	$ 734.080,00
(–) Custo das mercadorias vendidas	$ 439.913,64
= Lucro bruto	$ 294.166,36

O valor do saldo dos estoques em 31-3 seria, por sua vez, $ 102.886,36, conforme demonstrativo da movimentação.

b) Apuração do valor do saldo dos estoques, do custo das mercadorias vendidas e do lucro bruto, utilizando o critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (Peps)

Demonstrativo da Movimentação dos Estoques de Mercadorias para Revenda – Utilização do Critério Peps								
Mês	Entradas			Saídas por vendas		Estoque no final do mês		
	Quantidade	Custo total	Custo unitário	Quantidade	Custo das mercadorias vendidas	Quantidade	Total	Custo unitário
Jan.	13.000	130.000,00	10,00	7.000	70.000	6.000	60.000,00	10,00
Fev.	14.000	168.000,00	12,00	15.000	6.000 × $ 10,00 = $ 60.000 mais 9.000 × $ 12,00 = $ 108.000,00 Total $ 168.000	5.000	60.000,00	12,00
Mar.	17.000	244.800,00	14,40	14.500	5.000 × $ 12,00 = $ 60.000 mais 9.500 × $ 14,40 = $ 136.800 Total $ 196.800	7.500	108.000,00	14,40
Total								
	44.000	542.800,00		36.500	434.800,00	7.500	108.000,00	14,40

Concluindo, o lucro bruto no trimestre, adotando-se o critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (Peps) para valorização do estoque e apuração do custo das mercadorias vendidas, seria:

Valor das receitas com vendas de mercadorias =	$ 734.080
(–) Custo das mercadorias vendidas	$ 434.800
= Lucro bruto	$ 299.280

O valor do saldo dos estoques em 31-3 seria, por sua vez, $ 108.000.

c) Apuração do valor do saldo dos estoques, do custo das mercadorias vendidas e do lucro bruto, utilizando o critério Último a Entrar, Primeiro a Sair (Ueps)

Demonstrativo da Movimentação dos Estoques de Mercadorias para Revenda – Utilização do Ueps								
Mês	Entradas			Saídas por vendas		Estoque no final do mês		
	Quantidade	Custo total	Custo unitário	Quantidade	Custo das mercadorias vendidas	Quantidade	Total	Custo unitário
Jan.	13.000	130.000,00	10,00	7.000	70.000	6.000	60.000,00	10,00
Fev.	14.000	168.000,00	12,00	15.000	14.000 × $ 12,00 = $ 168.000 mais 1.000 × $ 10,00 = $ 10.000,00 Total $ 178.000	5.000	50.000,00	10,00
Mar.	17.000	244.800,00	14,40	14.500	14.500 × $ 14,40 = $ 208.800	5.000 2.500 7.500	50.000,00 36.000,00 86.000,00	10,00 14,40
Total	44.000	542.800,00		36.500	456.800,00	7.500	86.000,00	

Concluindo, o lucro bruto no trimestre, adotando-se o critério Último a Entrar, Primeiro a Sair (Ueps) para valorização do estoque e apuração do custo das mercadorias vendidas, seria:

Valor das receitas com vendas de mercadorias	$ 734.080
(–) Custo das mercadorias vendidas	$ 456.800
= Lucro bruto	$ 277.280

O valor do saldo dos estoques em 31-3 seria, por sua vez, $ 86.000.

Resumo dos Valores Apurados no Três Critérios – $

	Custo médio	Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (Peps)	Último a Entrar, Primeiro a Sair (Ueps)
Valor das receitas com vendas de mercadorias	734.080,00	734.080,00	734.080,00
(–) Custo das mercadorias vendidas	439.913,64	434.800,00	456.800,00
= Lucro bruto	294.166,36	299.280,00	277.280,00
Valor do saldo dos estoques em 31-3	102.886,36	108.000,00	86.000,00

Como demonstrado, o critério Ueps é o mais desfavorável para o fisco, ou seja, o que resulta em menor lucro bruto e, por consequência, menor montante do lucro tributável e Imposto de Renda. Isso explica por que esse critério não é aceito pela legislação tributária, visto diminuir a arrecadação tributária, em épocas de economia com inflação.

Observa-se que a diferença de lucro bruto entre os diversos critérios é exatamente a diferença no valor dos saldos dos estoques.

7.8 Avaliação dos estoques de produtos acabados e em processo pelo custo real e por absorção

O Decreto-lei nº 1.598/77, que introduziu profunda alteração na sistemática da avaliação de produtos acabados e em fabricação das empresas industriais, permanece em vigor até hoje.

7.8.1 Critérios aceitos pelo fisco para a avaliação dos estoques

Para fins fiscais, existem dois critérios para a avaliação dos estoques:

- pelo custo real por absorção; ou
- pelo arbitramento fiscal.

A empresa que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração durante todo o período-base poderá utilizar os custos assim obtidos para avaliar os estoques. Nesse caso, o custo de produção compreenderá obrigatoriamente:

- o custo de aquisição de matérias-primas, materiais de embalagem e outros materiais consumidos na produção;
- o custo da mão de obra utilizada na produção – salários e encargos sociais –, inclusive de supervisão direta, manutenção e vigilância das instalações de produção;
- os custos de locação, manutenção e reparos e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- os encargos de amortização de ativos diretamente relacionados com a produção, tais como *softwares* de sistemas de computação;
- os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

O ex-fiscal de tributos e consultor de empresas HIGUCHI destaca em seu livro:

> *"Poucas empresas possuem o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a contabilidade geral ou comercial. Muitas têm contabilidade de custo, mas não é integrada e coordenada com a escrituração principal da empresa. O custo é, na maioria das vezes, apurado extra-contabilmente."*[1]

Existem vários métodos de apropriação de custos, sendo os mais conhecidos os de custeio por absorção e custeio direto.

Custeio por absorção é o método que consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. De acordo com o art. 290 do RIR/99, o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender obrigatoriamente o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos, tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção. Trata-se, pois, do método de custeio por absorção.

Custeio direto ou variável é o método que apura os custos de fabricação dos bens mediante apropriação somente dos custos diretos e variáveis. Por esse método, os custos fixos não incorporam o custo dos bens ou serviços produzidos. São levados diretamente como despesas operacionais. A legislação fiscal brasileira não admite a determinação dos custos por esse método.

7.8.2 Despesas e custos aceitos pela legislação do Imposto de Renda

As despesas e os custos operacionais dedutíveis na determinação do lucro real – ou tributáveis – são os que se encaixam nas condições fixadas no Regulamento do Imposto de Renda, isto é, somente os custos e despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção de respectiva fonte produtora de receitas são dedutíveis na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

---

1 HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de renda das empresas*: interpretação e prática. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 119.

O custo de aquisição de bens do ativo imobilizado não poderá ser deduzido como custo ou despesa operacional de imediato, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior ao limite fixado no Regulamento do Imposto de Renda ou o prazo de vida útil não ultrapassar um ano.

A importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal poderá ser computada como custo ou despesa operacional.

A parcela da depreciação de bens utilizados na produção será computada como custo dos produtos, enquanto a depreciação dos demais bens será escriturada como despesa operacional. As taxas de depreciação de bens aceitas pelo fisco estão definidas no Regulamento do Imposto de Renda.

7.8.3 Avaliação dos estoques pelo arbitramento fiscal

Arbitramento fiscal significa o abandono pelo fisco dos registros contábeis, ou seja, o fisco vai utilizar-se de outros critérios, que não os registros contábeis, para arbitrar ou estimar o lucro do contribuinte.

O fisco pode tomar essa decisão, que quase sempre representa uma carga maior de Imposto de Renda e Contribuição Social para o contribuinte, em relação ao lucro contábil, se houver fortes evidências de fraudes, irregularidades ou má-fé na escrituração contábil e fiscal, tornando-a imprestável para fins fiscais.

Também nos casos em que as empresas industriais não dispõem de um sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade comercial, os estoques podem ser avaliados por arbitramento, em função do custo das matérias-primas ou do preço de venda do produto acabado, como segue:

a) Produtos em processo

O contribuinte poderá optar por fazer a avaliação de acordo com o valor das matérias-primas ou de acordo com o valor de mercado dos produtos acabados.

No primeiro caso, o custo dos produtos em processo deverá ser igual a uma vez e meia o maior custo de aquisição de matérias-primas adquiridas no exercício.

No segundo caso, deverá ser igual a 80% do valor dos produtos acabados. Como o valor dos produtos acabados é arbitrado como igual a 70% do maior preço de venda do período, vale dizer que o custo dos produtos em processo será igual a 56% – ou 80% de 70% – do maior preço de venda do período.

b) Produtos acabados

O custo dos produtos acabados deverá ser igual, como já foi mencionado, a 70% do maior preço de venda do período. Evidentemente, tais avaliações devem ser feitas exclusivamente para efeitos fiscais, não tendo, por conseguinte, efeitos na contabilidade comercial.

7.9 Avaliação dos estoques de produtos acabados e em processo pelo custo-padrão

A legislação tributária aceita, sob certas circunstâncias, também o custeio padrão – ou *standard cost* – para avaliação dos estoques das indústrias. Por custo-padrão entende-se o custo determinado, *a priori*, como o custo possível de ser obtido dentro de condições normais de produção.

Para a Fipecafi:[2]

> *"Custo-padrão é o método de custeio por meio do qual o custo de cada produto é predeterminado, antes da produção, baseado nas especificações do produto, elementos de custos e nas condições previstas de produção. Assim, os estoques são apurados com base em custos unitários padrão, sendo que custos de produção reais são apurados e comparados com os padrões, registrando-se suas diferenças em contas de variação. Tal técnica tem por objetivo uma melhor análise das operações e possibilitar a identificação de ineficiências e perdas, como base para tomada de medidas corretivas para períodos seguintes."*

Em resumo, o custo-padrão é o "que deveria ser". É um instrumento utilíssimo para efeitos gerenciais, de controles internos, agiliza a apuração das informações com relação ao valor padrão dos estoques e subsidia a política de estabelecer os preços de vendas.[3]

Entretanto, apesar de todas essas utilidades gerenciais e administrativas, não é o custo real da produção e, consequentemente, não serve para fins fiscais, tributários, societários e mesmo contábeis, para fechamento das Demonstrações Contábeis e apuração do resultado tributável pelo Imposto de Renda e Contribuição Social.

O Ibracon,[4] em seu Pronunciamento nº 2, afirma que os custos-padrões são também aceitáveis se reajustados em intervalos razoáveis para refletir as condições correntes, a fim de que na data do balanço tais padrões aproximem-se de modo razoável dos custos reais computados sob um dos quatro métodos reconhecidos. Em tais casos, as demonstrações contábeis deverão expressar essa relação como, por exemplo, "custos aproximados determinados na base de primeiro que entra, primeiro que sai, ou, se for desejável mencionar custos-padrões que se aproximam dos custos médios".

---

[2] FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 171.

[3] O leitor interessado em mais detalhes sobre a metodologia do custo-padrão pode consultar o livro publicado pela Atlas, em sua sexta edição em 2009, *Gestão estratégica de custos*, de autoria de José Hernandez Perez Junior, Luís Martins de Oliveira e Rogério Guedes Costa.

[4] INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 64.

Os custos-padrões devem ser estabelecidos com base na capacidade das instalações de produção. As variações entre o custo real e o padrão devem ser analisadas de forma a não agregar ao custo dos estoques perdas decorrentes de baixa produção ou de ociosidade da fábrica.

HIGUCHI[5] afirma ainda que esse método de custeio é admitido pela legislação tributária brasileira desde que:

- o padrão incorpore todos os elementos constitutivos do custeio por absorção, ou seja, custos diretos e indiretos, fixos e variáveis;
- a avaliação dos estoques na data de encerramento do período-base não seja discrepante da que seria obtida com o emprego do custo real;
- as variações verificadas entre o custo-padrão e o custo real sejam rateadas proporcionalmente entre os estoques de produtos acabados e em elaboração e o custo dos produtos vendidos apropriados no período;
- a distribuição das variações anteriores seja feita não só no final do exercício, mas durante o ano, em intervalos não superiores a um trimestre, exceto nos casos em que o ciclo da produção seja maior.

O mencionado rateio deve ser identificado produto por produto, para facilitar ao fisco a comprovação de que não está havendo distorções na apuração do lucro.

Para facilitar o entendimento do leitor, segue um exemplo prático:

A Indústria de Bebidas Canabrava Ltda. produz três tipos de produtos: cervejas, vinhos e licores finos. Para agilizar o processo de encerramento das demonstrações contábeis que são enviadas para o exterior, ela utiliza o custo-padrão, que é posteriormente ajustado para o custo real.

a) Informações sobre o custo-padrão utilizado, sobre a produção e vendas de dezembro.

Atenção: informações válidas para engradados de 48 unidades, que é a medida de produção e vendas da empresa.

Produtos	Custo-padrão unitário, para engradados de 48 unidades – $	Quantidade de engradados produzidos	Custo total da produção no mês, pelo padrão – $
Cervejas	15,00	500.000	7.500.000
Vinhos	160,00	60.000	9.600.000
Licores	350,00	22.000	7.700.000
Total			24.800.000

5 HIGUCHI, Hiromi. Op. cit. p. 119.

b) Apuração dos saldos dos estoques finais e do custo dos produtos vendidos

Supondo a inexistência de estoques anteriores, a apuração dos estoques finais e do custo dos produtos vendidos, com a utilização do custo-padrão, seria como segue:

Produtos	Custo-padrão unitário – $	Quantidade vendida	Custo dos produtos vendidos	Saldo em estoque em 31-12	Valor dos estoques em 31-12
	1	2	3 = 2 × 1	4	5 = 4 × 1
Cervejas	15,00	470.000	7.050.000	30.000	450.000
Vinhos	160,00	50.000	8.000.000	10.000	1.600.000
Licores	350,00	19.000	6.650.000	3.000	1.050.000
Total			21.700.000		3.100.000
Total				24.800.000	

c) Apuração do custo real unitário

No entanto, foi apurado que o custo real unitário para engradados de 48 unidades no mês de dezembro, bem como o custo total, foram como segue:

Produtos	Custo real unitário – $	Quantidade de engradados produzidos	Custo real total da produção
Cervejas	14,00	500.000	7.000.000
Vinhos	170,00	60.000	10.200.000
Licores	355,00	22.000	7.810.000
Total			25.010.000

d) Rateio das variações entre custo real e custo-padrão

Como demonstrado, há uma variação desfavorável de $ 210.000 a ratear entre os saldos dos estoques e o custo das mercadorias vendidas. A variação foi desfavorável porque o total do custo real, $ 25.010.000, foi maior do que o total do custo-padrão, $ 24.800.000.

Esse rateio pode ser demonstrado da seguinte maneira:

Produtos	Custo real unitário – $	Custo-padrão unitário – $	Variação por unidade – $	Quantidade vendida	Acrescer ou (diminuir) ao custo das mercadorias vendidas	Saldo em estoque em 31-12	Acrescer ou (diminuir) aos estoques em 31-12
	1	2	3 = 1 – 2	4	5 = 4 × 3	6	7 = 6 × 3
Cervejas	14,00	15,00	(1,00)	470.000	(470.000)	30.000	(30.000)
Vinhos	170,00	160,00	10,00	50.000	500.000	10.000	100.000
Licores	355,00	350,00	5,00	19.000	95.000	3.000	15.000
Total					125.000		85.000
Total das variações				$ 125.000 mais $ 85.000 = $ 210.000			

Portanto, como demonstrado, da variação total de $ 210.000, o valor de $ 125.000 deve ser somado ao custo das mercadorias vendidas de dezembro, e $ 85.000 devem ser somados aos estoques de 31-12, para atender à legislação fiscal, que exige que o rateio da variação entre custo-padrão e custo real seja feito proporcionalmente, para não distorcer o resultado do período.

7.10 Custo ou mercado, dos dois o menor, e contabilização da provisão para redução ao valor de mercado

7.10.1 Pronunciamento do Ibracon

O Pronunciamento nº 2 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), ao abordar os aspectos relacionados com o princípio contábil da avaliação dos estoques pelo custo de aquisição ou de produção ou pelo valor de mercado, dos dois o menor, pronuncia-se nos seguintes termos:[6]

Um desvio do conceito de custo de aquisição na avaliação dos estoques torna-se necessário sempre que a receita razoavelmente esperada na realização de certo bem de estoque não alcance seu valor de custo.

Nos casos em que há evidência de que o valor da realização das mercadorias, por sua venda durante o curso normal dos negócios, será inferior ao

---

[6] INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Op. cit. p. 65.

de custo – seja devido a deterioração, obsolescência, mudanças de níveis de preços ou outras causas –, essa diferença deve ser reconhecida como perda do exercício corrente.

Isso normalmente é feito reduzindo-se o valor dessas mercadorias a um nível mais baixo, geralmente designado como valor de mercado, mediante provisão em conta específica. O conceito de custo ou mercado estabelecido neste parágrafo não abrange os bens de almoxarifado, sempre que estes estiverem classificados como estoques, desde que se refiram a bens de equipamentos ainda em operação e cuja utilização não resulte em perdas significativas.

O termo *mercado* usado na frase "custo ou mercado, dos dois o menor", significa o custo corrente de reposição, correspondente a tipo e quantidades normalmente adquiridas pela empresa ou preço líquido de realização, com exceção de que:

- o valor de mercado não deve exceder ao preço líquido de realização, isto é, preço estimado de venda no curso normal dos negócios menos os impostos e demais despesas necessárias para venda e entrega do bem;
- o valor de mercado não deve ser inferior ao preço líquido de realização deduzida a margem de lucro;
- como regra geral, a comparação entre custo e mercado de produtos em processo deve ser feita com base na estimativa dos custos incorridos para terminá-los e o preço líquido de realização como produto acabado.

Reduzir o custo de um bem de estoque somente até o valor de mercado não seria adequado quando de antemão se pudesse estimar que o preço líquido esperado de venda, menos os custos de conclusão e disposição do bem, fosse inferior a esse valor de mercado, uma vez que, assim procedendo, se estaria transferindo para o período seguinte uma parcela do prejuízo já conhecido na realização do bem.

Por outro lado, o custo da matéria-prima não deverá ser reduzido ao de reposição, se este for mais baixo, nos casos em que o produto final a ser fabricado com essa matéria-prima, avaliada ao preço de custo, proporcionar razoável margem de lucro.

A redução nesse caso seria injustificável, por antecipar uma perda inexistente, distorcendo indevidamente os resultados dos exercícios em que a redução for contabilizada e em que o produto final for vendido.

As reduções de estoques a valores inferiores ao custo histórico, conforme tratadas neste capítulo, devem ser computadas separadamente por itens individuais ou grupos de itens similares, conforme for mais apropriado.

De qualquer forma, esse cômputo não deverá ser por classes inteiras de estoques, classes de produtos ou qualquer base global, pois dessa forma se estariam compensando perdas incorridas contra ganhos não realizados.

Outro ponto importante a ser observado é que as estimativas de valor líquido realizável devem basear-se não em flutuações temporárias de preços ou custos, mas na evidência mais confiável, disponível na época em que essas estimativas são feitas, do valor que efetivamente se espera obter na realização dos estoques.

7.10.2 Conceitos da Lei nº 6.404/76

O § 1º do art. 183 da Lei nº 6.404/76 conceitua o termo *valor de mercado* da seguinte maneira: o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado, ou seja, o custo de reposição de cada material comprado em quantidades usuais.

No caso das matérias-primas e demais materiais adquiridos de terceiros, para os quais estejam disponíveis os valores de reposição, a obtenção da informação quanto ao valor de mercado não é tarefa muito complexa.

Para a Fipecafi,[7] nos casos de produtos fabricados ou de mercadorias adquiridas para revenda, o "mercado" representa o valor líquido realizável de cada item, o qual por sua vez é apurado pelo líquido entre o preço de venda do item e as despesas estimadas para vender e receber, entendendo-se como tais as despesas diretamente relacionadas com a venda do produto e a cobrança de seu valor, tais como comissões, fretes, embalagens, taxas e desconto de duplicatas etc.

Despesas do tipo propaganda, despesas gerais, administrativas etc., que beneficiam não diretamente um produto, mas genérica e constantemente todos os produtos da sociedade, não devem ser incluídas nesta determinação de despesas para vender e receber.

7.10.3 Exemplos de apuração do valor de mercado e contabilização da provisão para redução ao valor de mercado

Apresenta-se um exemplo envolvendo matérias-primas, materiais de embalagens e outros materiais utilizados na produção e almoxarifado de uso geral.

---

[7] FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. Op. cit. p. 177.

Informações sobre os estoques em 31-12:

Descrição do material	Quantidade em estoque, em unidades	Custo unitário de aquisição, líquido dos impostos – $	Custo total de aquisição em 31-12 – $	Valor de mercado em 31-12 – $	Valor abaixo do mercado, por unidade – $
Matérias-primas					
Matéria-prima A	5.000	100	500.000	105,00	–
Matéria-prima B	11.000	270	2.970.000	260,00	10,00
Matéria-prima C	7.000	196	1.372.000	200,00	–
Total do custo			4.842.000		
Materiais de embalagem					
Frascos de alumínio	25.000	22	550.000	18,90	3,10
Total do custo			550.000		
Materiais auxiliares da produção					
Graxas especiais	3.500	9	31.500	7,00	2,00
Lubrificantes	62.000	13	806.000	13,00	–
Total do custo			837.500		

Com base no resumo dos estoques, a provisão necessária para valorizar os estoques ao custo ou mercado, dos dois o menor, seria:

Demonstração dos materiais em estoques, cujo valor de mercado é menor do que o custo de aquisição:

Descrição do material	Quantidade em estoque, em unidades	Valor abaixo do mercado, por unidade – $	Provisão necessária para ajustar ao valor de mercado
Matéria-prima B	11.000	10,00	110.000
Material de embalagem	25.000	3,10	77.500
Graxas especiais	3.500	2,00	7.000
Total			194.500

Contabilização da provisão para redução ao valor de mercado:

DÉBITO	$
DESPESAS NÃO OPERACIONAIS Provisão para redução dos estoques ao valor de mercado	194.500
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE Estoques – Provisão para redução dos estoques ao valor de mercado – conta retificadora do ativo	
Estoques de matérias-primas	110.000
Estoques de materiais de embalagem	77.500
Estoques de materiais auxiliares da produção	7.000

No Balanço Patrimonial, os estoques seriam assim representados em 31-12:

ATIVO	
ATIVO CIRCULANTE	
ESTOQUES	$
Estoques de matérias-primas	4.842.000
(–) Provisão para redução dos estoques ao valor de mercado	(–) 110.000
Estoques de materiais de embalagem	550.000
(–) Provisão para redução dos estoques ao valor de mercado	(–) 77.500
Estoques de matérias auxiliares da produção	837.500
(–) Provisão para redução dos estoques ao valor de mercado	(–) 7.000
Valor líquido dos estoques de matérias-primas, materiais de embalagem e materiais auxiliares da produção	6.035.000

Produtos acabados:

Supondo que, com os materiais citados, a fábrica produza cinco produtos acabados e que o custo de produção, preço de venda e a quantidade nos estoques em 31-12 sejam os seguintes:

Produto acabado	Quantidade em estoque	Custo de produção		Valor líquido realizável			Unitário abaixo do mercado	Provisão necessária para ajustar ao valor de mercado
		Unitário	Total	Preço de venda	Despesa para vender e receber	Valor líquido		
	1	2	3	4	5	6 = 4 – 5	7 = 2 – 6	8 = 7 × 1
Xo	13.300	50	665.000	86	14	72	–	
Ym	11.120	91	1.011.920	100	16	84	7	77.840
Zk	7.200	320	2.304.000	490	80	410	–	
Wf	3.140	670	2.103.800	990	190	800	–	
Ux	10.500	300	3.150.000	370	90	280	20	210.000
Total			9.234.720					287.840

Contabilização da provisão para redução ao valor de mercado:

DÉBITO	$
DESPESAS NÃO OPERACIONAIS Provisão para redução dos estoques ao valor de mercado	287.840
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE Estoques – Provisão para redução dos estoques ao valor de mercado – conta retificadora do ativo Estoques de produtos acabados	287.840

No Balanço Patrimonial, os estoques seriam assim representados em 31-12:

ATIVO

ATIVO CIRCULANTE

ESTOQUES	$
Estoques de produtos acabados	9.234.720
(–) Provisão para redução dos estoques ao valor de mercado	(–) 287.840
Valor líquido dos estoques de produtos acabados	8.946.880

7.11 Inventário físico dos estoques

Entende-se por inventário a conferência periódica dos bens da empresa. No caso dos estoques, deve ser efetuada uma contagem de item a item para que seja posteriormente confrontada com os controles existentes na empresa. Como consequência, apuram-se então as diferenças entre os controles e as quantidades apuradas no inventário.

A esse respeito, assim se manifesta o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), em seu Pronunciamento nº 2:

> *"Os controles quantitativos e em valor dos estoques devem ser mantidos em consonância com o fluxo, os custos apurados e correspondente existência física. Assim, devem ser feitos, periodicamente, confrontos entre os elementos contábeis e os estoques, com o objetivo de revalidar a adequação dos controles, tanto das quantidades como dos valores, regularizando as diferenças existentes e sanando, se for o caso, as causas dessas divergências.*
>
> *Quanto menos eficaz o sistema de controle interno, mais importante será a execução de inventários físicos na data do balanço. Empresas que têm bons controles internos podem adotar o sistema de inventário rotativo, isto é, contagens físicas durante o exercício, cobrindo durante o ano todos os itens, numa base planejada de rodízio. Esse tipo de contagem geralmente procura dar maior cobertura aos itens mais importantes, tanto pelo valor unitário como pelo agregado de estoque ou de consumo, que são assim contados mais vezes do que os de menor relevância."*[8]

O procedimento permite a constatação de possíveis falhas nos sistemas de registros contábeis e de controles internos. Possibilita, também, a apuração de desvios e outras irregularidades na movimentação e armazenamento dos estoques.

Para que ocorra adequado inventário dos estoques da empresa, normalmente são tomadas várias medidas para essa contagem, como, por exemplo, paralisar as atividades da empresa, arrumar adequadamente as mercadorias, segregar os materiais obsoletos e sucatas etc.

Existem dois tipos de inventário de estoques:

- inventário permanente; e
- inventário periódico.

7.11.1 Inventário permanente

Trata-se do controle de estoques efetuado de forma permanente, ou seja, controlado pela empresa durante todo o tempo por fichas de estoques, em que

---

8 INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Op. cit. p. 61.

serão controladas em quantidades todas as entradas e saídas de itens e produtos dos estoques. Atualmente, a maioria das empresas utiliza-se de sistemas informatizados para realizar tais controles.

7.11.2 Inventário periódico

É o inventário realizado no final de cada período contábil, geralmente adotado quando não existe o permanente, ou para conferir os saldos dos controles das fichas de estoques ou relatórios emitidos pelo computador. O inventário periódico é aceito pelo fisco desde que os critérios adotados para avaliação sejam os determinados pela legislação.

7.11.3 Exigências da legislação tributária

O inventário físico dos estoques é uma das exigências da Receita Federal, ao disciplinar a apuração do lucro real das pessoas jurídicas, que deverão realizar, ao final do período, levantamento de seus estoques, bem como a escrituração no livro registro de inventário.

Dessa maneira, a empresa que apresenta sua declaração de rendimentos com base no lucro real deve proceder periodicamente ao inventário de bens destinados a venda ou produção. A contagem física dos bens deverá ser procedida obrigatoriamente por ocasião do levantamento do balanço de encerramento do exercício social, quando a empresa não tem registro permanente de estoques. Se a empresa possui registro permanente de estoques e contagem física, servirá apenas para confirmar esse registro e, por esse motivo, o inventário poderá ser efetuado em qualquer época.

O inventário anual de mercadorias ou produtos poderá ser escriturado pelo sistema de processamento eletrônico de dados desde que atendidas as exigências legais. O livro Registro de Inventário é obrigatório, mesmo que o contribuinte utilize rotineiramente as fichas para registro permanente de estoques.

Testes

1. O custo das mercadorias vendidas é formado:
   a) pelas vendas das mercadorias, adicionados os impostos incidentes;
   b) pelos impostos a pagar;
   c) pelas compras das mercadorias (incluídos todos os custos de aquisição), adicionados os impostos incidentes, mais estoque final, menos estoque inicial;

d) pelas compras das mercadorias (incluídos todos os custos de aquisição), deduzidos os impostos recuperáveis, mais estoque inicial, menos estoque final.

Resposta: alternativa ___

2. O resultado do inventário físico de estoques da Cia. Brasil em 30-6 apontou a existência de mercadorias no valor de $ 890.000,00. Ao verificar a contabilidade, observou-se que a conta estoques acusava o saldo de $ 930.000,00 na mesma data. O contabilista concluiu que, devido à natureza dos produtos que comercializa, a diferença encontrada terá que ser ajustada na contabilidade, na qual deverá ser procedido o lançamento:

a) débito da Conta Estoques a crédito da conta Custo das Mercadorias Vendidas no montante de $ 40.000,00;

b) débito da conta Custo das Mercadorias Vendidas a crédito da conta Estoques no montante de $ 40.000,00;

c) débito da conta Custo Extraordinário e crédito de Estoques no montante de $ 40.000,00;

d) débito da conta Custo de Estoque a débito da conta de Ajustes do Exercício no montante de $ 40.000,00.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou do Concurso para Contador da Prefeitura Municipal de Niterói

3. Os dados a seguir referem-se a uma operação de compra e venda de mercadorias, realizada por uma empresa comercial:

- valor das vendas efetuadas $ 120.000
- desconto incondicional constante da nota fiscal 10%

As mercadorias vendidas foram adquiridas por $ 75.000. O ICMS incidente nas operações é de 18%.

O lucro bruto obtido com a revenda dessas mercadorias foi:

a) $ 36.900;

b) $ 27.060;

c) $ 24.900;

d) $ 13.560;

e) $ 11.400.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou do Concurso para Técnico da Receita Federal

4. No mês de outubro, foram obtidas as seguintes informações em relação ao movimento de compras e vendas da empresa Comércio Varejista Ltda.

Operações

- Vendas a prazo $ 12.000
- Vendas a vista $ 15.000
- Devoluções de vendas $ 500
- ICMS sobre vendas $ 2.500
- ICMS sobre compras $ 2.200
- Estoque em 30 de setembro $ 4.000
- Compras a vista $ 7.000
- Compras a prazo $ 8.000
- Devoluções de compras $ 1.000
- Abatimento no preço de compras $ 200

Considerando que durante todo o mês de outubro a empresa não conseguiu vender 2/5 da quantidade de mercadorias que tinha disponíveis para venda no período, e, fazendo a contabilização correta do movimento realizado, podemos dizer em relação a esse mês que:

a) o ICMS de outubro a recolher em novembro é de $ 2.500;
b) o custo da mercadoria vendida no período foi de $ 7.120;
c) as vendas do mês deram um lucro operacional bruto de $ 14.640;
d) o estoque final de mercadorias foi avaliado em $ 10.680;
e) a receita líquida de vendas foi no montante de $ 26.200.

Resposta: alternativa ___

5. Uma empresa que trabalhava com um único tipo de mercadoria realizou, na ordem a seguir, as seguintes operações:

1. compra de 20 unidades a $ 20,00 cada e com destaque de 17% de ICMS;
2. compra de 30 unidades a $ 25,00 cada e com destaque de 17% de ICMS;
3. venda de 15 unidades a $ 50,00 cada e com destaque de 17% de ICMS.

Tendo em vista que essa empresa adota o Método do Custo Médio Ponderado Variável, podemos afirmar que o Custo das Mercadorias Vendidas relativo à 3ª operação é de:

a) $ 286,35;
b) $ 337,50;
c) $ 345,00;
d) $ 403,65.

Resposta: alternativa ___

6. Assinale a alternativa incorreta:

Entende-se por sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade aquele que:

a) é apoiado em valores originados da escrituração contábil, para a apuração dos custos com as matérias-primas, mão de obra e custos indiretos de fabricação;
b) permite a determinação contábil, ao final do mês, do valor dos estoques de matérias-primas, materiais de embalagens e outros materiais auxiliares, produtos em elaboração e produtos acabados;
c) é apoiado em livros auxiliares, fichas ou formulários contínuos ou mapas de apropriação ou rateios, mantidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;
d) é efetuado apenas para atender às necessidades da Diretoria, não sendo observados os princípios e as normas contábeis na escrituração das transações ocorridas nos processos produtivos.

Resposta: alternativa ___

7. Assinale a(s) alternativa(s) correta(s):

a) são objetivos e requisitos de um sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade mercantil o atendimento dos princípios contábeis e da exigência fiscal contida no Regulamento do Imposto de Renda e servir de instrumento de controle e gestão das empresas;
b) em uma empresa prestadora de serviços não há necessidade da implantação de relatórios contábeis específicos para a apuração dos custos;
c) em uma empresa industrial, a contabilização da movimentação dos estoques é um processo mais complexo do que em uma empresa comercial, visto abranger o processo produtivo;
d) em uma empresa industrial que dispõe de um sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade, não há necessidade de efetuar a escrituração nos livros fiscais das compras de matérias-primas e de materiais de embalagem.

Resposta: alternativas ___

8. Assinale a alternativa incorreta:
   a) com a utilização de um sistema de custos integrado e coordenado, a contabilização das atividades produtivas requer que os lançamentos dos custos de produção sejam coincidentes com a escrituração oficial da empresa;
   b) os registros devem ser feitos com periodicidade não superior a um mês e, se feitos de maneira global, devem ser suportados por comprovantes e documentos adequados que possibilitem a individuação de seus componentes;
   c) os comprovantes e documentos utilizados na contabilização do custo de produção não precisam ser mantidos em boa guarda, à disposição das autoridades fiscais;
   d) integrar e coordenar um sistema de custos ao restante da escrituração significa, em última análise, torná-lo parte do sistema contábil. O que se pretende é um sistema cujos valores extraídos da contabilidade de custos possam ser identificados, tanto na escrituração comercial como nos registros auxiliares em que se calculam, se distribuem e se acumulam, em detalhes, os valores que irão compor o custo de produção.

   Resposta: alternativa ___

9. Uma empresa tinha zerado seus estoques em 1º-8. Durante o mês de agosto, realizou as seguintes operações: **de entradas**: no dia 5, um montante de 1.500 unidades ao custo de R$ 11,00 cada; no dia 12, um montante de 1.800 unidades ao custo de R$ 12,00 cada, e no dia 19, um montante de 600 unidades ao custo de R$ 13,00 cada; **de saídas**: no dia 9, um montante de 800 unidades; no dia 16, um montante de 1.300 unidades, e no dia 23, um montante de 200 unidades. Considerando o Método Peps, os saldos iniciais dos dias 6-8, 17-8 e 20-8 eram, respectivamente:
   a) R$ 16.500,00; R$ 13.700,00; R$ 21.500,00;
   b) R$ 16.500,00; R$ 14.400,00; R$ 19.800,00;
   c) R$ 16.500,00; R$ 14.064,00; R$ 21.864,00;
   d) R$ 16.500,00; R$ 14.400,00; R$ 22.200,00.

   Resposta: alternativa ___

Os testes 10 a 13 constaram em Concurso para Auditor Fiscal da Receita Federal.

10. O estoque de produtos em elaboração é composto de bens:
   a) de venda, porque, depois de acabados, serão vendidos;
   b) de renda, porque, depois de acabados, sua venda resultará em renda;

c) semifixos, porque, enquanto sua estocagem é de menor giro, a de produtos acabados gira menos lentamente;

d) de renda;

e) de reposição automática porque não podem ser vendidos, mas devem ser renovados para se incorporarem aos custos diretos.

Resposta: alternativa ___

11. A atribuição de todos os gastos de fabricação aos produtos é determinada pela seguinte forma de custeio:

a) de realização;

b) variável;

c) direto;

d) absorção;

e) estimado.

Resposta: alternativa ___

12. Considere os seguintes dados:

Data	Histórico	Quantidade	Valor $
28-2	Estoque Inicial	200	1.200,00
6-3	Requisição 231	50	
10-3	Requisição 234	120	
15-3	Compra	300	2.400,00
20-3	Compra	200	2.130,00
25-3	Requisição 240	130	
30-3	Requisição 242	100	
31-3	Estoque Final		

O estoque final em 31-3 é de:

a) $ 2.700,00 e 300 unidades, se avaliado pelo método de custo médio ponderado;

b) $ 2.020,00 e 300 unidades, se avaliado pelo método Peps;

c) $ 2.700,00 e 300 unidades, se avaliado pelo método Peps;

d) $ 2.950,00 e 300 unidades, se avaliado pelo método do custo médio ponderado;

e) $ 2.700,00 e 300 unidades, se avaliado pelo método Ueps.

Resposta: alternativa ___

13. Assinale a alternativa correta:

a) o método de custeio variável agrega os custos fixos da produção ao custo dos produtos, utilizando diversos critérios de rateio;

b) o método de custeio variável exige que a avaliação dos estoques seja efetuada pelo custo médio ponderado;

c) para efeito de apuração de resultados das empresas industriais, é indiferente qual o método adotado, seja variável ou por absorção;

d) custeio por absorção é aquele que "absorve" todos os custos incorridos para se obter a produção de um bem ou serviço, sejam custos fixos ou variáveis, diretos ou indiretos;

e) o método do custeio por absorção não é aceito pela legislação tributária porque agrega somente os custos variáveis ao custo dos produtos.

Resposta: alternativa ___

14. A JM Logística & Consultoria está fazendo o levantamento do custo de estoques de uma empresa para determinar as compras que devem ser feitas nos próximos 4 trimestres, de maneira a atender à demanda dos clientes por determinado produto.

Considere:

- inexistência de estoque inicial;
- atendimento de toda a demanda dentro do trimestre;
- compras do trimestre não devem superar a demanda estimada do próprio trimestre;
- utilização do sistema Peps de contabilização de estoques (o primeiro a entrar é o primeiro a sair);
- os preços unitários de compra são apresentados na tabela a seguir.

	Trimestre 1	Trimestre 2	Trimestre 3	Trimestre 4
Demanda estimada do produto, em unidades	500	300	400	600
Preço unitário de compra, em $	5,00	6,00	7,00	8,00

Qual é o estoque, em termos físicos e financeiros, ao final dos quatro trimestres?

a) zero unidade e $ 0,00;

b) 50 unidades e $ 300,00;

c) 100 unidades e $ 650,00;

d) 150 unidades e $ 650,00;

e) 150 unidades e $ 925,00.

Resposta: alternativa ___

15. A loja de móveis Bom Sono surgiu há 5 anos e teve grande sucesso devido à capacidade gerencial do proprietário, que decidiu contratar um Contador para atuar na empresa. O profissional constatou, ao analisar o sistema contábil e de controle interno, que o controle de estoques era efetuado pelo critério Peps (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair). Considerando as condições atuais do mercado, com tendência de leve aumento nos preços, achou melhor mudar o critério de controle dos estoques para a Média Ponderada Móvel. Qual é o efeito dessa alteração em relação ao valor dos estoques e ao lucro, respectivamente?

Valor dos estoques Lucro

a) Aumenta Aumenta.

b) Aumenta Diminui.

c) Diminui Aumenta.

d) Diminui Diminui.

e) Não se altera.

Resposta: alternativa ___

16. Assinale as alternativas corretas:

a) na metodologia do custeio por absorção, todos os custos e despesas de um período são considerados como custo da produção dos produtos;

b) o custeio variável não é aceito pela legislação do Imposto de Renda, visto diminuir o lucro da empresa no período, em relação ao custeio por absorção;

c) na metodologia do custeio por absorção, nas empresas que produzem diversos produtos, os custos fixos indiretos são apropriados aos produtos com base em critérios de rateios;

d) na metodologia do custeio variável, nas empresas que produzem diversos produtos, os custos variáveis são apropriados aos produtos com base em critérios de rateios.

Resposta: alternativas ___

17. Assinale as alternativas incorretas:

a) o custeio variável é o método derivado da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil;

b) o custeio por absorção foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20, conhecido por RKW;

c) no custeio variável, somente os custos variáveis são considerados custos de produção, sendo que os custos fixos são considerados despesas;

d) no custeio variável, somente os custos fixos são considerados como custos de produção, sendo que os custos variáveis são considerados como despesas.

Resposta: alternativas ______

18. Assinale a alternativa correta:

a) o método de custeio variável agrega os custos fixos da produção ao custo dos produtos, utilizando diversos critérios de rateio;

b) o método de custeio por absorção exige que a avaliação dos estoques seja efetuada pelo custo médio ponderado;

c) para efeito de apuração de resultados das empresas industriais, é indiferente qual o método adotado, seja variável ou por absorção;

d) custeio por absorção é aquele que, por assim dizer, "absorve" todos os custos incorridos para se obter a produção de um bem ou serviço, sejam custos fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

Resposta: alternativa ___

19. Assinale a alternativa correta:

a) na aplicação do método do custeio variável não há necessidade de separar as despesas dos custos de determinado período;

b) a principal utilidade do custeio variável é servir como ferramenta para tomadas de decisões gerenciais;

c) na utilização do método do custeio variável, os custos fixos do período devem ser considerados como parte dos custos de produção dos bens ou serviços;

d) na utilização do método do custeio por absorção, os custos fixos do período devem ser considerados como parte das despesas, para efeito de apuração do resultado da empresa.

Resposta: alternativa ___

20. A Companhia Diadema S.A. fabrica biscoitos e doces, vendidos nas regiões Norte e Nordeste. Alguns dados extraídos das demonstrações financeiras do exercício são:

- Unidades produzidas 4.000
- Unidades vendidas 2.000
- Preço unitário de venda $ 10,00

- Matéria-prima consumida $ 2,00 para cada unidade
- Mão de obra direta $ 3,00 para cada unidade
- Custo indireto variável $ 1,00 para cada unidade
- Custo indireto fixo Total de $ 12.000 no ano
- Despesas fixas Total de $ 2.000 no ano

Os resultados apurados pelo Custeio Variável e pelo Custeio por Absorção, em reais, são:

a) Prejuízo de $ 6.000 Ausência de Lucro e Prejuízo.
b) Prejuízo de $ 6.000 Prejuízo de $ 8.000.
c) Prejuízo de $ 8.000 Lucro de $ 2.000.
d) Lucro de $ 1.000 Lucro de $ 3.000.
e) Lucro de $ 6.000 Lucro de $ 4.000.

Resposta: alternativa ___

21. A contabilidade de uma empresa em 31-12 na conta Mercadorias registrava um saldo de $ 10.000,00 avaliado pelo custo de aquisição, sendo $ 4.000,00 o valor de mercado. O investimento em mercadorias deverá ser ajustado ao valor de mercado tendo em vista o Princípio Fundamental de Contabilidade:

a) da Continuidade;
b) da Entidade;
c) da Prudência;
d) do Registro pelo Valor Original.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou do Concurso Público para Auditor Fiscal da Previdência Social.

22. Os conceitos de custos para avaliação dos estoques consagram o custeamento por meio de dois métodos: o custeio por absorção e o variável (também conhecido como custeio direto), que se diferenciam no reconhecimento dos custos fixos de produção. Em consonância com esse entendimento, assinale as alternativas corretas:

a) o custeio por absorção engloba todos os custos variáveis, tratando os custos fixos como despesas;
b) o custeio direto fere os princípios fundamentais de contabilidade, em especial, o regime de competência;
c) o custeio direto não é aceito pelo fisco, por antecipar o reconhecimento de despesas;

d) o custeio por absorção não é aceito pelo fisco, por postergar o reconhecimento de receitas;

e) o custeio por absorção atende aos princípios fundamentais de contabilidade, por incluir todos os custos necessários para serem confrontados com a receita, por ocasião da venda do produto.

Resposta: alternativas ______

Teste que constou do Concurso Público para Contador Junior da Petrobrás.

23. Julgue os itens a seguir, acerca da conta estoques de uma indústria e assinale as alternativas corretas:

a) normalmente, a avaliação dos estoques das empresas industriais envolve uma estimativa dos produtos em processo, em função do sistema de produção contínua;

b) caso a empresa adote o método primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) na avaliação dos estoques de matéria-prima, a mesma apresentará os preços de compra dos estoques mais recentes no ativo;

c) de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, os estoques devem ser avaliados a preços de mercado ou de custo, dos dois o maior;

d) aplicando o conceito de custeio variável para os estoques, a depreciação não entra no custo de produção;

e) pelos princípios fundamentais de contabilidade, os estoques devem ser avaliados pelo sistema de custeio RKW.

Resposta: alternativas ______

Teste que constou do Concurso Público para Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo.

24. Das demonstrações publicadas da Cia. Poente, foram extraídas algumas informações organizadas na tabela abaixo.

Itens	2008	2009
Estoques	110.000	208.000
Fornecedores	125.000	232.000
Clientes	228.000	450.000
Custo das Mercadorias Vendidas	1.200.000	2.600.000
Despesas c/ Crédito de Liquidação Duvidosa	6.600	13.500
Perdas com Clientes	–	1.400
Vendas	2.500.000	3.300.000
Despesas Antecipadas	24.000	36.000
Contas a Pagar	15.000	26.000
Provisão p/ Créditos em Liquidação Duvidosa	6.600	13.500

Com base nesses dados, assinale a alternativa correspondente ao total das compras de estoques efetuadas em 2009 e o lucro bruto de 2008:

a) $ 2.932.000 e $ 1.500.000;

b) $ 2.906.000 e $ 1.200.000;

c) $ 2.808.000 e $ 1.300.000;

d) $ 2.698.000 e $ 1.410.000;

e) $ 2.698.000 e $ 1.300.000.

Resposta: alternativa ___

8

Ativo Imobilizado – Apuração e Contabilização do Custo de Aquisição e da Depreciação

8.1 Conceito de ativo imobilizado

Conforme o art. 179 da Lei nº 6.404/76, inciso VI, devem ser classificados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Por sua vez, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), em seu Pronunciamento nº 7, definiu que devem ser classificados no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção e na operação de atividades das entidades, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados à venda ou à transformação em recursos financeiros.[1]

Consideram-se, também, como imobilizado, os bens em construção que, quando prontos, reunirão as particularidades anteriormente referidas.

Entende-se por vida útil econômica o tempo em que o bem irá demorar:

a) para se desgastar pelo uso na produção e nas demais atividades empresariais; uma máquina pode, por exemplo, ser utilizada durante 15 anos na produção, a partir da data de sua aquisição e instalação;

b) para se tornar obsoleto, em virtude de novas tecnologias que fazem com que o bem se torne sem condições de uso.

---

[1] INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 87.

A mesma máquina pode tórnar-se obsoleta em oito anos a partir da data de sua aquisição e instalação, ou seja, o avanço tecnológico pode fazer com que haja necessidade de substituir a máquina antiga por máquinas mais modernas, para não perder a competitividade na produção em relação aos concorrentes.

Portanto, a vida útil econômica dos bens do imobilizado pode variar de bem para bem, pois cada um terá um tempo de retorno diferente para a empresa. De maneira geral, se o bem possuir vida útil maior que um ano, deverá ser classificado como imobilizado.

Torna-se importante, também, a apresentação de algumas definições do International Accounting Standards Board (Iasb), que é o comitê de normas internacionais de contabilidade, como segue:

Ativo imobilizado:

Ativos tangíveis que:

- são mantidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para locação a terceiros, ou para finalidades administrativas; e
- conforme a expectativa, deverão ser usados por mais de um período.

Depreciação:

É a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil.

Valor depreciável:

É o custo de um ativo, ou outro valor que figure nos livros em lugar do custo do ativo, menos seu valor residual.

Vida útil é:

- o período durante o qual se espera que o ativo seja usado pela empresa; ou
- o número de unidades produzidas ou unidades semelhantes que se espera sejam obtidas do ativo pela empresa.

Custo:

É o montante pago em dinheiro ou equivalente, ou o valor justo de outra forma de pagamento entregue para adquirir um ativo na data de sua aquisição ou construção.

Valor residual:

É o montante líquido que a empresa espera obter por um ativo no fim de sua vida útil, depois de deduzir os custos esperados para vendê-lo.

Valor justo:

É o montante pelo qual um ativo poderia ser transacionado entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar numa transação sem favorecimentos.

Valor contábil ou em livros:

É o montante pelo qual o ativo é incluído no balanço, depois de deduzir a respectiva depreciação acumulada.

Valor recuperável:

É o montante que a empresa espera recuperar mediante o uso futuro de um ativo, inclusive seu valor residual por ocasião da venda.

8.2 O que classificar como ativo imobilizado

Os itens classificados como imobilizado são aqueles que terão a capacidade de gerar receita futura para a empresa durante vários exercícios. De acordo com o princípio contábil da confrontação das receitas e despesas, não se pode, por exemplo, comprar uma máquina para uma empresa e lançar o valor de sua compra contra o resultado do mês em que foi comprada, pois naquele momento ela ainda não estava gerando receita.

Na realidade, se com a utilização dessa máquina a empresa produzir e vender produtos acabados durante dez anos, claro que o custo de aquisição dessa máquina deve ser confrontado com as receitas de todo esse período.

Desse entendimento é que surgiram os conceitos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, que representam o registro contábil do custo ou despesa pelo desgaste na utilização do bem produtivo.

De acordo com o citado Pronunciamento do Ibracon, o imobilizado inclui elementos tangíveis e duráveis, tais como terrenos, edifícios, máquinas, equipamentos, ferramentas, veículos, embarcações, aeronaves, móveis, utensílios, benfeitorias em propriedades de terceiros ou em terrenos, gado reprodutor, minas, jazidas e construções em andamento.

Inclui, também, bens intangíveis, como, por exemplo, os custos de exploração de fundos de comércio, direitos autorais e direitos em geral de propriedade industrial e comercial. Consideram-se parte do imobilizado os bens em trânsito

similares aos descritos anteriormente, e, ainda, os adiantamentos a fornecedores para compra ou construção desses bens, por representarem clara intenção de futura imobilização.

8.3 Formação do custo de aquisição ou de construção de um ativo imobilizado

Consideram-se como custos de aquisição de um bem todos os gastos necessários para transporte e colocação do mesmo em funcionamento e operação na empresa. Portanto, na aquisição de determinado bem, deve-se contabilizá-lo pela soma de todos os gastos incorridos para sua instalação e funcionamento. No caso de bens adquiridos no exterior, todos os gastos necessários e ocorridos até a chegada do bem na empresa adquirente devem compor o custo de aquisição do imobilizado.

Os impostos pagos na aquisição do imobilizado que integrarão o patrimônio da empresa devem ser contabilizados como parte de seu custo. Assim, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, na aquisição de imobilizado de um fornecedor localizado fora de seu Estado, deve compor o custo do bem, para efeitos fiscais e contábeis.

Também devem ser contabilizados como custo do ativo imobilizado:

- o Imposto de Transmissão de Imóveis, nos casos em que a lei atribua à parte adquirente a obrigação de pagá-lo;
- os impostos na importação de imobilizado.

8.4 Construção ou fabricação própria, manutenção e reforma do imobilizado

8.4.1 Aspectos contábeis e fiscais

O Ibracon, em seu Pronunciamento nº 7 – Imobilizado, esclarece que, durante a fase de construção, os gastos para a aquisição de materiais aplicados nas obras, bem como os gastos com pessoal, tais como mão de obra direta e indireta que a construção exija, deverão ser contabilizados como custo da construção, no Ativo Imobilizado.

Para melhor controle, deve ser aberta uma conta distinta no subgrupo Imobilizado com o título "Imobilizado em Construção – Fabricação Própria".

Os gastos incorridos em reparos, consertos ou reforma dos bens de uma empresa devem ser acrescidos ao custo quando representarem aumento da eficiência ou produtividade do bem ou aumento de sua vida útil. Os custos de manutenção efetuados no bem durante o período contábil deverão ser contabilizados como despesas, se forem irrelevantes e não atenderem a tais quesitos.

O Regulamento do Imposto de Renda determina que, se os reparos, manutenção e troca de peças resultarem em aumento da vida útil do bem, previsto até então na aquisição deste, ou se elevarem à vida útil do bem em mais de um ano, os gastos oriundos desta melhoria deverão ser imobilizados.

A legislação do Imposto de Renda permite que a aquisição de imobilizado em valor inferior a 394,13 Ufir possa ser lançada diretamente como despesa, mesmo que o prazo de vida útil do bem seja superior a um ano. Desde 1º-1-96, esse valor passou a ser de R$ 326,62. É oportuno dizer que, devido à desindexação feita pelo art. 30 da Lei nº 9.249/95, o limite não se alterou.

8.4.2 Exemplo de contabilização de um ativo em instalação

Conforme os aspectos anteriormente expostos, pode-se concluir que a composição de um ativo imobilizado não é dada apenas pelo preço pago no bem, como segue:

- a Empresa Jota S.A., com sede em São Paulo, resolveu comprar uma máquina fabricada no Nordeste do País e pagou o valor de $ 50.000 em 15-1;
- o transporte da mesma e o seguro correram por conta da compradora e somam mais $ 2.000 de transporte e $ 900 de seguro, pagos em 1º-2;
- para a instalação na fábrica a empresa teve de pagar o valor de $ 1.700 na data da instalação em 10-2, momento em que a máquina começa a operar, a fim de contratar um técnico para colocar a máquina em funcionamento.

Portanto, os lançamentos de imobilização desta máquina seriam os seguintes:

1. Contabilização em 15-1:

DÉBITO

ATIVO IMOBILIZADO
Imobilização em andamento – Máquinas $ 50.000

CRÉDITO

ATIVO CIRCULANTE
Caixa ou Bancos Conta Movimento $ 50.000

2. Contabilização em 1º-2:

DÉBITO

ATIVO IMOBILIZADO
Imobilização em andamento – Máquinas $ 2.900

CRÉDITO

ATIVO CIRCULANTE
Caixa ou Bancos Conta Movimento $ 2.900

3. Contabilização em 10-2:

DÉBITO

ATIVO IMOBILIZADO
Imobilização em andamento – Máquinas $ 1.700

CRÉDITO

ATIVO CIRCULANTE
Caixa ou Bancos Conta Movimento $ 1.700

Em 10-2, data da instalação da máquina e início de sua utilização, a conta Imobilização em andamento – Máquinas deve ser encerrada, sendo que o saldo deve ser transferido para uma conta definitiva do imobilizado em operação, a fim de iniciar o cálculo e contabilização da depreciação.

4. Contabilização em 10-2:

DÉBITO

ATIVO IMOBILIZADO
Imobilizados em operação
Máquinas $ 54.600

CRÉDITO

ATIVO IMOBILIZADO
Imobilização em andamento – Máquinas $ 54.600

Seguem os demonstrativos em forma de razonetes

Imobilização em andamento

Máquinas

15-1	50.000		
1º-2	2.900		
10-2	1.700		
	54.600	54.600	10-2

Imobilizados em operações
Máquinas

10-2	54.600		

8.5 Depreciação dos bens do ativo imobilizado

8.5.1 Conceito de depreciação e contabilização

O art. 183, inciso V, da Lei nº 6.404/76, esclarece que deverá constar no Imobilizado, como conta redutora, o saldo acumulado da respectiva conta de depreciação. O cálculo periódico da depreciação é efetuado sobre os bens corpóreos – tangíveis – sujeitos ao desgaste por:

- uso;
- ação da natureza; ou
- obsolescência normal.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), por sua vez, menciona, em seus arts. 305 a 323, que a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal poderá ser computada como custo ou despesa operacional.

A parcela da depreciação dos bens utilizados na produção será computada como custo dos produtos, enquanto a depreciação dos demais bens será escriturada como despesa operacional.

Por exemplo, supondo que uma empresa industrial possua os seguintes imóveis:

Prédio da administração	$ 300.000
Prédios das lojas comerciais	$ 400.000
Prédio da fábrica	$ 900.000

Calculando a depreciação mensal à taxa de 0,833%, equivalente à taxa anual de 4%, a contabilização do mês de setembro seria como segue:

DÉBITO	$
CUSTO DA PRODUÇÃO Depreciação do prédio da fábrica $ 900.000,00 × 0,833%	7.497
DESPESAS OPERACIONAIS Despesas administrativas – depreciação do prédio da administração $ 300.000,00 × 0,833%	2.499
DESPESAS OPERACIONAIS Despesas comerciais – depreciação dos prédios das lojas – $ 400.000,00 × 0,833%	3.332
CRÉDITO	
ATIVO IMOBILIZADO Depreciação acumulada – prédios	13.328

A depreciação será deduzida pela empresa que suporta o encargo econômico do desgaste ou da obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem. Assim, por exemplo, no caso de arrendamento mercantil, o desgaste do bem é suportado pela empresa de arrendamento e não pela empresa arrendatária que utiliza o bem.

A depreciação deve ser calculada e contabilizada a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. O bem do ativo imobilizado em estoque, no almoxarifado, não poderá ser depreciado.

Não são depreciáveis também:

- os bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, tais como obras de arte e antiguidades;
- os edifícios, construções e outros ativos que não estejam sendo utilizados nas atividades operacionais da empresa;
- as construções em andamento.

O montante acumulado das cotas de depreciação, em qualquer hipótese, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. Em outras palavras, não é possível, para fins contábeis e fiscais, calcular e contabilizar o montante acumulado de depreciação que supere os 100% do custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado. Devem, portanto, as empresas manter bons controles analíticos desses bens, para o adequado gerenciamento da evolução dos saldos da depreciação acumulada de cada item que compõe o imobilizado sujeito ao desgaste pelo uso ou obsolescência.

Podem ser depreciados todos os bens físicos sujeitos ao desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, tais como: móveis, máquinas, equipamentos, instalações, veículos, edifícios, construções, benfeitorias, projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos etc.

8.5.2 Métodos para cálculo da depreciação

Há inúmeros métodos para se realizar a depreciação, e o Ibracon mencionou quatro em seu Pronunciamento de nº 7 – Imobilizado, que são:

a) método linear

Consiste na aplicação de uma taxa fixa periódica sobre o custo do bem durante o prazo de vida útil estimado;

b) método decrescente

Aplica-se uma taxa periódica sobre o saldo líquido contábil, ou seja, o custo do bem menos a depreciação acumulada, que reduz em cada período o montante depreciado;

c) método da soma dos dígitos

A taxa aplicada sobre o custo do bem é um número fracionário cujo numerador é o período de vida útil restante no fim do período anterior, e o denominador, o total da soma dos dígitos correspondentes ao número de períodos de vida útil. Esse método pode ser aplicado também ao contrário, ou seja, dando como resultado uma depreciação crescente;

d) método das unidades produzidas

O custo do bem é dividido pelo total de unidades estimadas a serem produzidas pelo bem, e a depreciação do período é igual à taxa unitária multiplicada pelo número de unidades produzidas.

O Regulamento do Imposto de Renda, por sua vez, dispõe que a taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo, durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pela empresa, na produção de seus rendimentos.

8.6 Taxas normais de depreciação aceitas pela legislação tributária para fins de apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas

As taxas normais de depreciação admitidas pela Receita Federal, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), são as seguintes:

Ativo Imobilizado	Taxa anual de depreciação %
Edifícios e benfeitorias	4
Instalações	10
Maquinários	10
Móveis e utensílios	10
Semoventes – animais de tração	20
Computadores e periféricos – *hardwares*	20
Programas de computador – *softwares* (amortização)	20
Veículos de carga	20
Veículos de passageiros	20
Máquina de terraplenagem	25
Motociclos	25
Tratores	25

Tais taxas são, portanto, aquelas determinadas pela legislação tributária e aceitas para fins de apuração do lucro tributável. Caso o contribuinte se utilize de taxas superiores às permitidas pela legislação, deve-se oferecer o excesso à tributação do Imposto de Renda e à contribuição social.

Por exemplo:

Uma empresa comercial possui um prédio que custou $ 600.000, onde estão depositados seus estoques de mercadorias para revenda. Durante o exercício encerrado em 2008, calculou e contabilizou depreciação do prédio no total de $ 42.000, ou seja, aplicou uma taxa de 7% ao ano.

Seu lucro contábil do exercício foi de $ 70.000, após a dedução de todas as despesas, incluindo a depreciação do prédio de $ 42.000 e antes da provisão para o Imposto de Renda e Contribuição Social.

Para fins de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social, tal empresa precisa ajustar seu lucro sujeito à tributação, visto que contabilizou e deduziu o valor de $ 42.000 de despesas de depreciação, que excede o limite aceito pelo fisco, que é $ 24.000 ao ano (4% de $ 600.000).

Portanto, efetuando os devidos ajustes com relação ao excesso de depreciação e supondo que não haja outros excessos ou irregularidades fiscais na contabilidade, o lucro correto para fins de cálculo, contabilização e recolhimento dos tributos seria como demonstrado:+

Lucro contábil do exercício de 2008	$ 70.000
Mais: depreciação do prédio do almoxarifado	$ 42.000
Lucro contábil antes da depreciação do prédio	$ 112.000
Menos: limite aceito pela legislação tributária para depreciação do prédio do almoxarifado	$ 24.000
Lucro correto para fins de tributação pelo Imposto de Renda e contribuição social	$ 88.000

Evidentemente, a diferença de $ 18.000 entre o lucro contábil ($ 70.000) e o lucro tributável ($ 88.000) equivale ao excesso de depreciação contabilizada pela empresa em relação ao percentual aceito como dedutível, ou seja, 3% (7% menos 4%) de $ 600.000, igual a $ 18.000.

É oportuno ressaltar que, caso o contribuinte não concorde com as taxas de depreciação normatizadas em lei, poderá valer-se de um laudo pericial do Insti-

tuto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica.

De posse desses laudos, passam a prevalecer os prazos de vida útil recomendados por essas instituições para cálculo e contabilização da depreciação de seus ativos, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo.

Quando a contabilização do custo da aquisição do imobilizado for efetuada pelo valor do conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto.

Isso quer dizer que deve ser adotada a menor taxa de depreciação, quando a contabilização de diversos ativos em conjunto não permitir o detalhamento do custo dos diversos componentes. Por exemplo, se o contribuinte adquirir pelo valor de $ 4.000.000 um prédio de 2.000 m^2 de área construída, em um terreno de 5.000 m^2, sem ter o cuidado de segregar, na documentação e na contabilidade, entre o valor do terreno e do prédio, não poderá depreciar tais ativos, já que a legislação obriga à utilização da menor taxa, que é a do terreno, zero, pois os terrenos não são passíveis de depreciação.

8.7 Depreciação acelerada

As taxas de depreciação anteriormente mencionadas são válidas para um turno de produção ou de atividades, ou seja, para uma empresa que trabalha normalmente oito horas diárias.

No entanto, no que concerne à utilização de bens móveis – máquinas, equipamentos etc. –, aquelas empresas que trabalham em dois ou três turnos poderão valer-se do conceito de depreciação acelerada para calcular e contabilizar as depreciações dos ativos utilizados em mais de um turno.

Poderão ser adotados, em função de horas diárias de utilização do bem, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada, de acordo com o art. 312 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

TURNOS DE OITO HORAS	COEFICIENTE
um turno	1,0
dois turnos	1,5
três turnos	2,0

Consequentemente, se uma máquina industrial com taxa de depreciação normal de 10% ao ano for utilizada em trabalhos diários durante 16 horas, ou seja, em dois turnos de produção, poderá ser depreciada em 15%.

Se outra máquina industrial com taxa de depreciação normal de 10% ao ano for utilizada em trabalhos diários durante 24 horas, ou seja, durante três turnos de produção, poderá ser depreciada em 20% ao ano.

A empresa poderá comprovar a operação da máquina em mais de um turno das seguintes maneiras:

- por meio do cartão de ponto do operador e dos demais empregados;
- por comparação da produção diária com a capacidade de produção da máquina em um turno de oito horas diárias; ou, ainda,
- por qualquer outro meio de prova eficiente.

Exemplo:

Uma empresa industrial possui máquinas e equipamentos no total de $ 700.000. Supondo que no último quadrimestre de 2008 a utilização desses ativos foi demonstrada:

Setembro: 8 horas diárias – um turno – coeficiente 1,0
Outubro: 24 horas diárias – três turnos – coeficiente 2,0
Novembro: 16 horas diárias – dois turnos – coeficiente 1,5
Dezembro: 8 horas diárias – um turno – coeficiente 1,0

Considerando uma taxa de depreciação de 10% ao ano, ou 0,833% ao mês, a empresa contabilizaria o seguinte custo de depreciação, em cada um dos citados meses:

Mês	Cálculo	Custo mensal com a depreciação das máquinas e equipamentos – $
Setembro	$ 700.000 × 0,833% × 1,0	5.831,00
Outubro	$ 700.000 × 0,833% × 2,0	11.662,00
Novembro	$ 700.000 × 0,833% × 1,5	8.746,50
Dezembro	$ 700.000 × 0,833% × 1,0	5.831,00

Contabilização da depreciação no quadrimestre:

	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
DÉBITO				
CUSTO DA PRODUÇÃO Custos indiretos de produção Depreciação	5.831,00	11.662,00	8.746,50	5.831,00
CRÉDITO				
ATIVO IMOBILIZADO Depreciação acumulada Máquinas e equipamentos	5.831,00	11.662,00	8.746,50	5.831,00

8.8 Depreciação acelerada incentivada

Além da depreciação acelerada por uso intensivo das máquinas e equipamentos, há a figura da depreciação acelerada em decorrência de incentivos fiscais, cujos principais aspectos são:[2]

- tem por finalidade estimular as empresas a renovar suas máquinas, aparelhos e instrumentos destinados ao uso na produção industrial;
- é concedida para determinadas indústrias ou atividades;
- é calculada e controlada extracontabilmente, ou seja, a depreciação acelerada por incentivos fiscais não é contabilizada;
- é controlada no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), constituindo exclusão do lucro líquido contábil para fins de determinação do lucro real – ou tributável.

Para fins fiscais, a depreciação total de um ativo, contabilizada ou não, não pode ultrapassar o equivalente a 100% do custo de aquisição do ativo, como já mencionado. Em outras palavras, o contribuinte não pode deduzir, para a apuração dos lucros tributáveis nos diversos exercícios, o total de depreciação superior a 100% do custo. Para esse controle, deve ser utilizado o Lalur, como será mais bem explicado em capítulo futuro.

---

[2] HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de renda das empresas*: interpretação e prática. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 250.

Exercício Contábil	X0	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
Lucro contábil, antes da contabilização da depreciação das máquinas (1)	250.000	170.000	270.000	140.000	162.000	184.000	295.000	320.000	400.000	330.000
Contabilização da depreciação normal das máquinas (2) $ 500.000 × 10% anual	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000
Lucro contábil, depois da contabilização da depreciação das máquinas (3) = (1) – (2)	200.000	120.000	220.000	90.000	112.000	134.000	245.000	270.000	350.000	280.000
Depreciação incentivada, não contabilizada (4), dedutível do lucro contábil para fins do pagamento do Imposto de Renda ou somada ao lucro contábil para pagamento do Imposto de Renda			50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000
Lucro tributável (5) = (3) – (4)	200.000	120.000	170.000	40.000	62.000	84.000	295.000	320.000	400.000	330.000
Benefício acumulado da depreciação das máquinas objeto do incentivo fiscal, acumulado de (6) = (2) + (4)	50.000	100.000	200.000	300.000	400.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000

Exemplificando:

Uma indústria adquiriu máquinas em 2-1-X0, no montante de $ 500.000, para sua expansão industrial. A indústria recebeu um incentivo fiscal a partir de 2-1-X2, podendo deduzir do lucro contábil, para fins de cálculo e recolhimento do Imposto de Renda, um montante equivalente à depreciação normal, a título de incentivo fiscal. Como ressaltado, a depreciação acelerada incentivada não é contabilizada, e sua soma, com a depreciação normal, para fins tributários, não pode ultrapassar 100% do custo das máquinas, ou seja, não pode ultrapassar, nos diversos exercícios, $ 500.000.

Com base em tais informações, o lucro contábil e tributável demonstrados anteriormente, supondo os lucros contábeis nos exercícios de X0 a X9 e a depreciação das máquinas em 10% ao ano período, considerando ainda que não haja outros ajustes no lucro contábil.

Como demonstrado na página anterior, o incentivo fiscal da depreciação acelerada é, na realidade, diminuição da carga tributária em determinado período, mas, na soma dos diversos exercícios contábeis, o contribuinte irá recolher o mesmo montante, visto que, como já ressaltado, a depreciação total, contabilizada ou não, não poderá ser deduzida do montante superior a 100%.

No citado exemplo, devido ao incentivo fiscal, a partir de X2, o contribuinte pode deduzir do lucro contábil mais $ 50.000 de depreciação por mês. O benefício foi utilizado até a depreciação normal – contabilizada – mais a depreciação acelerada – não contabilizada – atingir o equivalente a 100% do custo do ativo, que foi de $ 500.000. Isso ocorreu no exercício de X5.

A partir de X6, a empresa continuou a calcular e a contabilizar, corretamente, a depreciação das máquinas. Entretanto, como a empresa já tinha usufruído, fiscalmente falando, de 100% de depreciação do ativo, já não se pode considerar a depreciação de X6 em diante como despesa ou custo dedutível, para fins de cálculo e recolhimento do Imposto de Renda.

Deve, portanto, adicionar, nos exercícios de X6 a X9, o valor de $ 50.000 ao lucro contábil, para obtenção do correto lucro real, ou tributável.

Todos esses controles devem ser efetuados no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), criado em decorrência da Lei nº 6.404/76, justamente para conciliar as diferenças entre a aplicação dos bons princípios contábeis fundamentais de contabilidade e as exigências da legislação tributária. O livro Lalur será mais bem estudado adiante.

8.9 Juros sobre a construção de ativos

O assunto foi regulamentado pela Deliberação nº 193, de 11-7-96, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), publicada no *Diário Oficial da União*, de 18-7-96, de aplicação obrigatória pelas sociedades anônimas de capital aberto.

Segue a mencionada Deliberação da CVM:

"Custos de ativos em construção ou produção – juros e demais encargos financeiros decorrentes de financiamentos.

Dispõe sobre a capitalização de juros e demais encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos em construção ou produção.

O Presidente da Comissão de Valores Mobiliários – CVM torna público que o Colegiado, em sessão realizada nesta data, e com fundamento do disposto no art. 22, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e no art. 177, § 3º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e considerando:

- *que as práticas contábeis internacionais determinam ou admitem a capitalização, como parte integrante do custo do imobilizado ou mesmo dos estoques de longa maturação, dos juros decorrentes de financiamentos, por terceiros, aplicados na sua construção ou produção;*
- *a necessidade, cada vez mais premente, de harmonização dos procedimentos contábeis adotados no Brasil com essas práticas internacionais;*
- *que a utilização dos procedimentos contábeis regulados por esta Deliberação não contraria qualquer disposição da lei societária;*
- *que o custo final de um ativo representa, em última análise, o valor dos bens adquiridos e/ou serviços prestados para a sua aquisição ou produção, e que, na sua essência, os juros representam o custo do dinheiro utilizado na construção ou produção dos ativos, devendo ser, portanto, a estes integrados;*
- *que essa forma de classificação permite uma melhor alocação desses juros ao longo dos exercícios sociais de acordo com o princípio da competência dos exercícios; e*
- *finalmente, que as práticas contábeis atuais não reconhecem ainda, de forma generalizada, a ativação dos juros sobre o capital próprio referentes a ativos em construção, deliberou:*

I – Os juros incorridos e demais encargos financeiros, relativamente a financiamentos obtidos de terceiros, para construção de bens integrantes do ativo imobilizado ou para produção de estoques de longa maturação, devem ser registrados em conta destacada, que evidenciem a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem;

II – A alocação desses juros e encargos ao resultado do exercício deverá ser feita em consonância com os prazos de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados;

III – Os juros e encargos referidos no item I somente poderão ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estiver substancialmente completado e colocado em condição de uso ou venda;

IV – Os ativos registrados na forma desta Deliberação deverão ser objeto de análise periódica a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para sua depreciação, amortização ou exaustão, e verificada a necessidade de constituição de provisão para desvalorização, nos casos de estoques de longa maturação, ou de provisão para perdas permanentes, quando comprovado que os ativos financiados não poderão produzir resultados suficientes para a recuperação do seu valor;

V – Aplica-se às companhias abertas concessionárias de serviços públicos o disposto nos itens anteriores, relativamente aos juros computados sobre o capital próprio que esteja financiando ativos imobilizados em construção;

VI – O disposto nesta Deliberação não se aplica aos estoques que sejam rotineiramente produzidos em grande escala e de forma contínua;

VII – Efeitos relevantes decorrentes da aplicação do disposto nesta Deliberação deverão ser divulgados na forma prevista na instrução CVM nº 31, de 8 de fevereiro de 1984;

VIII – Para fins exclusivos de comparabilidade, os efeitos relevantes sobre os saldos das contas afetadas por esta Deliberação, relativos ao exercício anterior, deverão ser divulgados em nota explicativa às demonstrações financeiras em curso;

IX – Esta Deliberação entrará em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, com efeitos retroativos ao início do exercício social em curso, inclusive sobre os respectivos saldos atualmente registrados no ativo diferido, revogadas as disposições em contrário."

Testes

1. A Empresa Real Transportes Ltda. possuía no Ativo Imobilizado um ônibus cujo valor contábil líquido era de $ 83.000. O referido veículo sofreu um acidente com perda total e não havia seguro contra acidente. A empresa havia comprado esse veículo através de financiamento e ainda devia ao banco $ 37.000, relativos a essa aquisição. O efeito contábil desse acontecimento no Balanço Patrimonial da empresa é redução no:
   a) Ativo e no Patrimônio Líquido de $ 37.000;
   b) Ativo e no Patrimônio Líquido de $ 83.000;
   c) Ativo e no Passivo de $ 46.000;

d) Passivo e no Ativo de $ 37.000;

e) Passivo e no Patrimônio Líquido de $ 83.000.

Resposta: alternativa ___

2. Determinada empresa adquiriu uma máquina em 2-1-2007, colocando-a em funcionamento na mesma data. Sabendo que:

- a taxa de depreciação foi de 20% ao ano;
- o valor de aquisição da máquina foi de $ 22.000;
- a máquina foi vendida por $ 20.000 em 1º-7-2009.

Podemos afirmar que o valor residual da máquina em 31-12-2009 era de:

a) $ 8.800;

b) $ 13.200;

c) $ 15.400;

d) $ 22.000.

Resposta: alternativa ___

3. A Flora Amazônica Ltda. tem lucros operacionais de $ 400.000 e vendeu um ativo de capital, sem uso, por $ 52.000. O valor contábil do ativo é de $ 44.000. Logo, o lucro tributável da empresa, em reais, será:

a) 8.000;

b) 52.000;

c) 392.000;

d) 400.000;

e) 408.000.

Resposta: alternativa ___

4. Uma empresa vendeu um gerador de seu imobilizado por $ 4.500, a vista, que custou $ 5.000. Indique a afirmativa correta, considerando que o equipamento vendido já estava depreciado contabilmente em $ 1.000 (vida estimada de 10 anos):

a) apurou-se uma perda de $ 500;

b) a depreciação total foi de $ 500;

c) apurou-se um lucro de $ 500;

d) houve uma entrada no caixa de $ 4.000.

Resposta: alternativa ___

5. Uma empresa deixou de registrar o valor da depreciação de um exercício, efetuando o lançamento correspondente no exercício seguinte. Quanto ao ajuste, pode-se afirmar que:

a) houve aumento do ativo e variação negativa do patrimônio líquido no exercício anterior;

b) foi inobservado o princípio da Competência;

c) o resultado do exercício em que a depreciação não foi registrada ficou subestimado;

d) não houve alteração no estado de riqueza da entidade.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou do Concurso para Analista do Banco Central

6. A empresa Industrial Aços e Móveis Ltda. adquiriu uma máquina por $ 12.000, instalando-a para funcionar a partir de 1º-8-2005. Tal máquina tem vida útil prevista para produzir 240.000 peças. A capacidade produtiva da empresa é de 30.000 peças anuais. Tendo funcionado estritamente dentro do planejado nos anos de 2005, 2006 e 2007, e contabilizado o coeficiente 1,2 de depreciação acelerada no ano de 2006, podemos dizer que:

a) a depreciação acumulada até o final de 2006 foi de $ 2.425;

b) a depreciação acumulada no balanço de 2000 foi de $ 3.300;

c) o encargo de depreciação em 1999 foi de $ 1.500;

d) para vender essa máquina em 30 de junho de 2001, ganhando $ 1.000, o preço deveria ser de $ 6.100;

e) o valor depreciável da máquina em 31 de dezembro de 2001 será de $ 6.900.

Resposta: alternativa ___

Os testes 7 e 8 constaram em Concurso para Auditor Fiscal da Receita Federal.

7. Um bem depreciável, com vida útil de 20 anos, foi comprado por Nossa Firma em 1º-4-2005, mas só foi instalado para uso em 1º-7-2005. O valor total da aquisição foi de $ 20.000 e deverá ser depreciado com um valor residual de 10% em contabilização anual. Se a empresa adotar o método de depreciação conhecido como método de depreciação linear, no balanço patrimonial de 2007, este bem já terá sido depreciado em:

a) 12,50%;

b) 22,50%;

c) 13,75%;

d) 15,00%;

e) 23,75%.

Resposta: alternativa ___

8. Na escrituração contábil de uma empresa industrial, os valores dos encargos das depreciações dos equipamentos de produção e das máquinas do escritório da administração devem ser registrados:

a) a débito das contas Encargos de Depreciação de Equipamentos e Encargos de Depreciação de Móveis e Utensílios, devendo o saldo da primeira integrar o custo dos produtos de fabricação própria da empresa;

b) a débito das contas Encargos de Depreciação de Equipamentos e Encargos de Depreciação de Móveis e Utensílios, que terão seus saldos transferidos diretamente para Resultado do Exercício na data do balanço;

c) a débito das contas Encargos de Depreciação, que terá seu saldo transferido diretamente para Resultado do Exercício na data do balanço;

d) a débito das contas Depreciação Acumulada de Equipamentos e Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios, devendo o saldo da primeira integrar o custo dos produtos de fabricação própria da empresa;

e) a débito das contas Depreciação Acumulada de Equipamentos e Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios, que terão seus saldos transferidos diretamente para Resultado do Exercício na data do balanço.

Resposta: alternativa ___

9. A Cia. Brasil adquiriu um veículo usado, que será utilizado em suas atividades operacionais. Considerando-se que a taxa de depreciação anual desse veículo é de 20% e que o mesmo foi posto em funcionamento pela primeira empresa que o adquiriu por exatos três anos da data da compra pela Cia. Brasil, a taxa de depreciação que poderá ser utilizada por essa última será de:

a) 50%;

b) 40%;

c) 20%;

d) 10%.

Resposta: alternativa ___

Os testes 10 a 12 constaram em Concurso Público para Auditor Fiscal da Previdência Social.

10. A depreciação de equipamentos e instalações utilizados nas pesquisas com desenvolvimento de novos produtos é classificada como:

a) conta de resultado;

b) gastos não operacionais;

c) despesas antecipadas;
d) despesas de depreciação;
e) gastos do ativo diferido.

Resposta: alternativa ___

11. Os gastos relacionados com bens do Ativo Imobilizado que beneficiarem vários exercícios são classificados contabilmente como:
a) despesas de exercícios futuros;
b) gastos de capital;
c) despesas diferidas;
d) gastos do período;
e) gastos não-operacionais.

Resposta: alternativa ___

12. Segundo a Deliberação CVM nº 193/96, os juros sobre financiamentos obtidos de terceiros para construção do Ativo Imobilizado devem ser:
a) adicionados ao valor da depreciação do exercício imediatamente após o período de carência, se houver;
b) registrados em conta destacada que evidencie a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem;
c) incorporados ao ativo imobilizado durante o período em que vigorar o contrato de financiamento;
d) tratados como encargos financeiros e registrados em contas de despesas não operacionais;
e) tratados como ativo imobilizado somente no decorrer do período de carência contratado.

Resposta: alternativa ___

13. A empresa Industrial Casa Amarela Ltda. (Ical) foi constituída em 2006 e possuía os seguintes saldos em seu ativo imobilizado em 31-12-2008:

Item do ativo imobilizado	Saldo a depreciar – $	Taxa anual de depreciação	Valor da depreciação anual – $
Edifícios	1.500.000		
Móveis e Utensílios	210.000		
Computadores e Periféricos	30.000		
Veículos	90.000		
Máquinas e Equipamentos	1.400.000		

Utilizando o método linear, bem como as taxas aceitas pelo Imposto de Renda, a depreciação do exercício de 2009 foi de:

a) $ 235.000;

b) $ 205.000;

c) $ 230.000;

d) $ 245.000;

e) $ 250.000.

Resposta: alternativa ___

14. Reportando-se ao teste anterior, supondo que a indústria tenha trabalhado todo o ano de 2009 em dois turnos, qual seria o total anual da depreciação das máquinas e equipamentos?

a) $ 140.000;

b) $ 280.000;

c) $ 210.000;

d) $ 70.000;

e) $ 200.000.

Resposta: alternativa ___

15. Utilizando-se novamente das informações citadas no teste nº 13, no exercício de 2008, as máquinas e equipamentos foram utilizadas em dois turnos durante todo o primeiro semestre. Em 1º de julho a fábrica recebeu uma grande encomenda que exigiu a produção em três turnos durante todo o segundo semestre. Assinale a alternativa correta em relação ao total da depreciação de 2008 das máquinas e equipamentos:

a) $ 140.000;

b) $ 210.000;

c) $ 280.000;

d) $ 300.000;

e) $ 245.000.

Resposta: alternativa ___

Os testes 16 e 17 constaram do Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade.

16. A definição do valor contábil do Ativo Imobilizado tangível prevista nas Normas Brasileiras de Contabilidade é:

    a) O valor de aquisição ou construção do Ativo Imobilizado ou o valor atribuído ou de mercado.

    b) O montante pelo qual o ativo está registrado na contabilidade, líquido da respectiva depreciação acumulada e das provisões para perdas por redução ao valor recuperável.

    c) O valor pelo qual um ativo poderia ser negociado entre partes independentes e interessadas.

    d) O custo de reposição estimado comparado com os valores de mercado.

    Resposta: alternativa ___

17. De acordo com a NBC T 19.1 – Imobilizado e a Deliberação CVM nº 193/96, os encargos financeiros sobre empréstimos e financiamentos obtidos de terceiros para construção do Ativo Imobilizado devem ser:

    a) Tratados, opcionalmente, como acréscimo ao valor do bem ou apropriados ao Resultado do Exercício.

    b) Acrescidos ao valor do bem do ativo imobilizado tangível, em sua totalidade, mesmo após o bem se encontrar em operação.

    c) Capitalizados até o momento em que o bem estiver em condições de operação.

    d) Considerados como despesa financeira desde a data da contratação e da liberação.

    Resposta: alternativa ___

Teste que constou em Concurso Público para Técnico de Contabilidade da Petrobras Transporte S/A – Transpetro.

18. A Empresa Comercial Garcia & Souza adquiriu e recebeu, em 30-9-2009, uma máquina para ser utilizada no seu escritório central, por $ 80.000. A máquina entrou em funcionamento no dia seguinte ao de sua chegada à empresa. Sabendo-se que a empresa utiliza o método linear de depreciação e que a taxa de depreciação relativa às máquinas e equipamentos é de 10%, o valor da despesa de depreciação dessa máquina, em reais, referente ao exercício encerrado em 31-12-2009 foi de:

    a) $ 2.000;

    b) $ 2.400;

    c) $ 2.800;

d) $ 3.000;

e) $ 3.200.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou em Concurso Público para Auditor Fiscal da Prefeitura do Município de São Paulo.

19. A Cia. Iguaçu alienou em 31-1-2006, uma máquina de seu Ativo Imobilizado por $ 49.500. A máquina havia sido adquirida em 1º-10-2001 por $ 77.000 e colocada imediatamente em funcionamento nas atividades operacionais da companhia. Sabendo-se que a sociedade adota a taxa de depreciação linear de 10% ao ano, lançada mensalmente, foi auferido na operação um ganho de capital de $:

a) 5.867;

b) 4.300;

c) 4.904;

d) 5.500;

e) 6.509.

Resposta: alternativa ___

9

Folha de Pagamento – Critérios para Cálculo e Contabilização dos Encargos Sociais e Provisões para Férias e 13º Salário

9.1 Considerações iniciais

Neste Capítulo, são focalizados os procedimentos para contabilização da folha de pagamento e dos encargos sociais. Ressalta-se, de início, que o fisco aceita como gastos dedutíveis, para fins de apuração do lucro real ou tributável, todos os custos e despesas da empresa com os funcionários, incluindo os encargos sociais, desde que:

- esses custos e despesas sejam necessários às atividades da empresa;
- os empregados estejam devidamente registrados no quadro funcional da empresa, obrigando-a a cumprir as demais exigências da Legislação Trabalhista, além da tributária, o que implica emissão e arquivo da Folha de Pagamento individualizada e detalhada, recolhimento das guias dos encargos sociais, escrituração de livros ou fichas referentes ao controle do quadro de pessoal, além de outras obrigações previdenciárias e trabalhistas previstas na legislação pertinente.

Em adição aos salários propriamente ditos, há inúmeros outros gastos que oneram a folha de pagamento, representados pelos encargos com as contribuições sociais, como 13º salário, férias remuneradas, contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), aviso prévio indenizado, repouso semanal remunerado, indenização compensatória de 40% sobre o saldo do FGTS, vale-transporte, vale-refeição, acréscimo do salário nas horas extras etc. Alguns espe-

cialistas estimam que a soma de todos os encargos trabalhistas representa pelo menos 100% do salário nominal, ou seja, um funcionário com o salário mensal de $ 1.000 custa, na realidade, no mínimo, $ 2.000 para a empresa.

9.2 Encargos sociais das empresas

Além da complexidade das leis trabalhistas, muito se discute acerca do custo no Brasil com a contratação da mão de obra.

Além do salário propriamente dito, as empresas têm gastos adicionais com os encargos sociais que são diversos e incidem sobre os salários, horas extras e outros benefícios.

Um dos mais significativos componentes do chamado "custo Brasil" é, sem sombra de dúvidas, o resultado de uma série de encargos trabalhistas e tributos que oneram a folha de pagamento.

Criados para a proteção dos trabalhadores, tais encargos acabam por desestimular a contratação de operários e funcionários, em todos os níveis e setores de atividades produtivas. Daí, consequentemente, a opção das empresas pelos altos níveis de investimentos em automação, robotização e uso intensivo da informática, que acabam tornando-se mais compensadores para a obtenção da necessária lucratividade do que a contratação de mão de obra.

Esse assunto é altamente preocupante nos tempos atuais, haja vista o alto nível de desemprego, o que exige rápida e profunda reformulação na Consolidação das Leis Trabalhistas, datada de 1943.

Além de representar alto custo para os empresários, a complexidade das atuais leis trabalhistas resulta na existência de grande quantidade de ações movidas pelos trabalhadores contra suas ex-empregadoras, o que exige uma cara estrutura da Justiça do Trabalho para a solução de tais conflitos. Durante o ano de 2000, foram mais de dois milhões de ações trabalhistas, de acordo com alguns especialistas.[1]

Uma empresa de auditoria e consultoria publicou, em outubro de 2001, dados relativos à apuração do custo com encargos sociais sobre a mão de obra, com base em pesquisa na legislação atual.

Devido à importância desse trabalho, reportamos suas conclusões nos Quadros 9.1 a 9.3. Os pesquisadores ressaltam que não foram inclusos alguns itens, como auxílio-doença, auxílio-maternidade, entre outros, tendo em vista a complexidade dos parâmetros adotados.

---

[1] FAGUNDES, Carlos Eduardo Uchoa. A quem interessam as leis trabalhistas. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 10 nov. 2001, p. 1.

Quadro 9.1 *Contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento.*

Encargos sobre a folha	%
Contribuição ao INSS – parte da empresa	20,00
Sesi, Sesc ou Sest	1,50
Senai, Senac ou Senat	1,00
Incra	0,20
Sebrae	0,60
Salário-educação	2,50
Seguro de Acidentes do Trabalho – média (1)	2,00
Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (2)	8,00
Novas Contribuições Sociais – LC 110/01 (2)	0,54
Total	36,34

Observações:

(1) O percentual de contribuição relativo ao seguro de acidentes do trabalho depende do grau de risco da atividade da empresa, como segue:

Risco considerado leve	1%
Risco considerado médio	2%
Risco considerado grave	3%

(2) Ver seção 9.3, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Quadro 9.2 *Encargos trabalhistas incidentes sobre a mão de obra.*

Encargos sobre a mão de obra	%
Repouso Semanal Remunerado – RSR/DSR	18,77
Férias	9,03
1/3 sobre as férias	3,61
Feriados	3,97
Aviso prévio	2,46
13º salário	10,83
Total	48,67

Quadro 9.3 *FGTS na demissão sem justa causa e incidências cumulativas.*

Encargos	%
FGTS na demissão sem justa causa, que se aplica apenas nos casos em que o empregador dispensar o empregado sem justa causa (1)	5,98
Incidências cumulativas = Quadro 9.1 × Quadro 9.2, ou seja, 36,34% de 48,67%	17,69
Total	23,67

(1) Ver seção 9.3, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Quadro 9.4 *Total geral dos encargos sociais.*

Encargos	%
Quadro 9.1	36,34
Quadro 9.2	48,67
Quadro 9.3	23,67
Total geral	108,68

Fonte: CAMPANINI, Douglas Rogério; MARANHÃO, Luciana Marques. Encargos sociais e o custo da mão de obra no Brasil. *Boletim Fórum Empresarial: ASPR Auditoria e Consultoria*, Santo André, p. 4, out. 2001.

9.3 Fundo de garantia do tempo de serviço

Além dos encargos já mencionados, as empresas têm que recolher mensalmente, em guias específicas, 8% da remuneração paga, ou a pagar, aos funcionários. Além dos recolhimentos mensais de 8% sobre a Folha de Pagamento, incide ainda uma multa de 40%, nos casos de demissões sem justa causa, sobre o saldo da conta vinculada do trabalhador demitido.

A Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, publicada no *Diário Oficial da União*, de 30 de junho de 2001, instituiu duas novas contribuições sociais para o custeio do pagamento dos expurgos inflacionários sobre os saldos das contas vinculadas do FGTS mantidas no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990. Essas duas novas contribuições sociais aumentaram, para as empresas, os encargos sociais com o FGTS.

O art. 1º da LC nº 110/01 prevê uma contribuição social devida pelos empregadores, a partir de 29 de setembro de 2001, em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante de todos os de-

pósitos devidos, referentes ao FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho. Portanto, nos casos de demissões injustificadas, o empregador pagará, além dos demais direitos trabalhistas, um adicional de 50% incidente sobre o valor dos depósitos de FGTS devidos durante todo o contrato de trabalho rescindido, ou seja, uma multa de 40% ao empregado e uma contribuição social de 10% destinada ao custeio do pagamento dos mencionados expurgos inflacionários.

Por sua vez, o art. 2º da LC prevê outra contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de 0,5% sobre a remuneração mensal de cada trabalhador. Isso significa que o encargo com o FGTS sobre a folha de salários passou a ser da ordem de 8,5%, a partir de 1º de outubro de 2001, e será devido pelo prazo de 60 meses. Desse percentual, 8% continuam a ser depositados na Caixa Econômica Federal, que, por sua vez, credita a conta de cada funcionário beneficiado pelo recolhimento, enquanto o adicional de 0,5% da contribuição social destina-se ao custeio do pagamento dos mencionados expurgos inflacionários.

Estão isentos dessa contribuição social de 0,5%, continuando a recolher apenas os 8% anteriores:

- as empresas inscritas no Simples, com faturamento anual de até R$ 1.200.000,00;
- as pessoas físicas, em relação aos empregados domésticos; e
- as pessoas físicas, com receita bruta inferior a R$ 1.200.000,00, em relação aos empregados rurais.

9.4 Encargos sociais e tributos devidos pelos empregados

9.4.1 Contribuição para a Previdência Social

As empresas são obrigadas a descontar do empregado sua contribuição previdenciária sobre o salário recebido, de acordo com o Quadro 9.5.

Quadro 9.5 *Contribuição para a Previdência Social – parte do empregado.*

Salário de contribuição – R$	Desconto – %
Até 911,70	8,00
De 911,70 até 1.519,50	9,00
De 1.519,50 até 3.038,09	11,00

Fonte: MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. Disponível em: <www.mpas.gov.br>. Acesso em: 23 set. 2008. Tabela válida a partir de 1º de março de 2008.

O empregador desconta dos funcionários e posteriormente repassa – ou recolhe – para o INSS. Portanto, a empresa é apenas depositária temporariamente desse desconto; ela é a responsável pelo:

- correto cálculo do valor a ser descontado; e
- recolhimento das contribuições ao INSS, no prazo fixado.

9.4.2 *Imposto de Renda Retido na Fonte*

Os empregadores são obrigados a descontar, também, o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os salários dos funcionários, de acordo com o Quadro 9.6.

Quadro 9.6 *Tabela do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os salários dos funcionários.*

Rendimento do funcionário, de 1º/1 a 31/12/2008 – R$	Alíquota – %	Parcela a deduzir – R$
Até 1.372,81	isento	
De 1.372,82 até 2.743,25	15	205,92
Acima de 2.743,25	27,5	548,82

Deduções:

- R$ 137,99 dependente;
- R$ 1.372,81 aposentadoria a quem já completou 65 anos;
- Pensão alimentícia judicial;
- Valor da contribuição paga no mês à Previdência Social e à entidade de Previdência Privada no Brasil.

Fonte: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 23 set. 2008.

A empresa desconta dos funcionários e posteriormente repassa – ou recolhe – para a Receita Federal, em guia específica. Portanto, a pessoa jurídica é apenas depositária temporariamente desse desconto; a empresa é a responsável pelo:

- correto cálculo do valor a ser descontado; e
- recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte à Receita Federal, no prazo fixado.

9.5 Contabilização da folha de pagamento e dos encargos sociais

Passa-se a exemplificar a contabilização da folha de salários de determinado mês – outubro, por exemplo –, e os correspondentes encargos sociais.

9.5.1 Premissas adotadas no exemplo

São as seguintes as premissas:

- trata-se de uma empresa industrial. Portanto, os salários e os encargos sociais do pessoal relacionado com a produção – fábrica – devem ser contabilizados como custo da produção, enquanto os salários e os encargos dos demais setores – administração, vendas, financeiro etc. – devem ser contabilizados como despesas operacionais administrativas;
- os salários do mês são pagos em duas parcelas. É efetuado um adiantamento de 40% dos salários no dia 20 de cada mês; os saldos remanescentes são pagos até o quinto dia útil do mês subsequente;
- os encargos sociais do mês de outubro foram recolhidos em novembro, dentro dos prazos fixados pela legislação trabalhista e tributária;
- para simplificar, supõe-se que durante outubro não houve pagamento de férias e parcelas de 13º salário, visto que são assuntos que serão tratados ainda neste capítulo.

Quadro 9.7 *Resumo da folha de pagamento do mês de outubro.*

Valores hipotéticos da Folha de Pagamento do mês – $	**Produção**	**Administração**	**Total**
a) Salários e demais rendimentos	200.000	50.000	250.000
b) Desconto da contribuição social dos empregados das diversas faixas de contribuição	18.000	5.000	23.000
c) Desconto do Imposto de Renda Retido na Fonte dos funcionários – diversas faixas de contribuição	3.000	4.000	7.000
d) Salário líquido = *a* – *b* e *c*	179.000	41.000	220.000
e) Adiantamento efetuado em 20 de outubro – 40% de *a*	80.000	20.000	100.000
f) Saldo do salário líquido a pagar aos funcionários até o quinto dia útil de novembro = *d* – *e*	99.000	21.000	120.000
Encargos sociais da empresa			
g) Contribuição previdenciária patronal sobre a Folha, 27,8% de *a*, ver observação nº (1) abaixo	55.600	13.900	69.500
h) Encargos com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço = 8,5% de *a*, ver observação nº (1)	17.000	4.250	21.250
i) Total a recolher para a previdência social em novembro = *b* + *g*	73.600	18.900	92.500

(1) Cálculos simplificados, visto que tanto a taxa de encargos, como a base de contribuição dependem de diversos fatores.

9.5.2 Contabilização da folha de pagamento

20 DE OUTUBRO – ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS POR CONTA DO SALÁRIO DO MÊS

DÉBITO ATIVO CIRCULANTE Adiantamentos a Funcionários – Salários	$ 100.000
CRÉDITO ATIVO CIRCULANTE Disponibilidades – Bancos Conta-Corrente	 100.000

31 DE OUTUBRO – PROVISIONAMENTO DA FOLHA E DOS ENCARGOS SOCIAIS

DÉBITO	$	
CUSTO DA PRODUÇÃO		
Salários da Mão de obra	200.000	
Encargos Previdenciários	55.600	
Encargos com o FGTS	17.000	272.600
DESPESAS OPERACIONAIS/ADMINISTRATIVAS		
Salários da Mão de obra	50.000	
Encargos Previdenciários	13.900	
Encargos com o FGTS	4.250	68.150
Total do Débito		340.750
CRÉDITO		
ATIVO CIRCULANTE		
Adiantamentos a Funcionários – Salários		100.000
PASSIVO CIRCULANTE		
Salários a Pagar	120.000	
Encargos Previdenciários a Recolher	92.500	
Encargos com o FGTS a Recolher	21.250	
Imposto de Renda Retido na Fonte a Recolher	7.000	240.750
Total do Crédito		340.750

CONTABILIZAÇÃO EM NOVEMBRO – PAGAMENTOS DOS SALDOS DOS SALÁRIOS E RECOLHIMENTOS DOS ENCARGOS SOCIAIS

DÉBITO	$
PASSIVO CIRCULANTE	
Salários a Pagar	120.000
Encargos Previdenciários a Recolher	92.500
Encargos com o FGTS a Recolher	21.250
Imposto de Renda Retido na Fonte a Recolher	7.000
Total do Débito	240.750
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Disponibilidades – Bancos Conta-Corrente	240.750

9.6 Aspectos fiscais e contábeis para cálculo das provisões para férias e 13º salário

9.6.1 Observância dos princípios fundamentais de contabilidade

A Legislação Trabalhista concede aos funcionários das empresas diversos benefícios adicionais aos salários. Citam-se como exemplos, entre outros, os relacionados com as férias e o 13º salário, que serão agora objetos de estudo.

As férias normalmente são gozadas pelo funcionário a partir da data em que completar um ano no emprego ou são pagas por ocasião de sua demissão, caso haja "saldo de férias" não gozadas.

O 13º salário, por sua vez, é pago em duas parcelas durante o ano, a primeira por ocasião das férias ou em novembro e a segunda parcela em dezembro.

Apesar de os desembolsos financeiros com tais benefícios ocorrerem em determinados meses do ano, para fins contábeis, há necessidade da constituição mensal das provisões, tanto para as férias como para o 13º salário.

Os valores provisionados para as férias e 13º salário, bem como os correspondentes encargos sociais, devem ser registrados contabilmente como:

- custo da produção, referente à mão de obra direta e indireta utilizada na fábrica, incluindo os gerentes, supervisores, engenheiros etc.; ou
- despesas operacionais, referentes ao pessoal dos Departamentos Administrativos e Comerciais.

Nas empresas que possuem a Contabilidade por Departamentos – ou centros de custos –, os custos e as despesas são registrados para cada um dos setores da organização.

As justificativas técnicas para a constituição mensal de tais provisões podem calcar-se na observância dos princípios fundamentais de contabilidade da competência de exercícios e na confrontação das receitas e despesas.

É fácil o entendimento desses aspectos contábeis, com o seguinte exemplo:

Os 200 operários de uma indústria, cuja folha de pagamento mensal totaliza $ 480.000 entre salários e encargos sociais, trabalham de janeiro a novembro e saem de férias em dezembro, quando recebem, além do salário normal, o 13º salário a que têm direito.

Se a folha de pagamento não constituir, mês a mês, provisões para férias e 13º salário, teremos as seguintes distorções na apuração dos custos de produção e, consequentemente, na valorização dos estoques de produtos acabados, na apuração dos custos de mercadorias vendidas e nos resultados mensais:

- nos meses de janeiro a novembro, houve a produção normal, visto que os operários trabalharam, e, consequentemente, produziram determinada quantidade de produtos acabados. Supondo, por exemplo, que a produção média mensal foi de 5.000 unidades, conclui-se que cada unidade teve um custo de $ 96 de mão de obra, ou seja, o total mensal da folha, $ 480.000, dividido por 5.000 unidades;
- esse cálculo, no entanto, não está correto, já que cada mês transcorrido deu direito aos funcionários aos benefícios de mais 1/12 de férias e de 1/12 do 13º salário, ou seja, o custo mensal com a mão de obra não é somente $ 480.000, mas os $ 480.000 mais 1/12 relativos às férias e mais 1/12 relativos ao 13º salário, o que somaria $ 560.000.

Refazendo o cálculo do custo da mão de obra para cada unidade produzida, na hipótese da constituição mensal das referidas provisões, obtém-se o custo unitário de $ 112 médio mensal, ou seja, $ 560.000 por 5.000 unidades.

A contabilidade deve orientar o responsável pela elaboração da folha de pagamento, como demonstrado, a constituir mensalmente a provisão de $ 80.000 ($ 40.000 para férias e outros $ 40.000 para o 13º salário) no período de janeiro a dezembro, para fazer face, contabilmente falando, aos custos com as férias e 13º salário. Quando dezembro chegar, não haverá produção, pois os operários estarão de férias, mas também não haverá contabilização de custos com a mão de obra, devido à existência de provisões no total de $ 880.000, ou seja, $ 80.000 × 11 meses; $ 440.000 serão para férias e $ 440.000, para o 13º salário.

Observa-se, dessa maneira, a aplicação dos princípios contábeis da competência de exercícios e da confrontação de receitas e custos.

9.6.2 Dedutibilidade fiscal das provisões

O fisco concorda com o entendimento anteriormente exposto e aceita tais provisões como dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável.

Com relação à provisão para férias, a legislação do Imposto de Renda menciona que:

- o contribuinte poderá deduzir como custo ou despesa operacional, em cada exercício social, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados;
- o limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do balanço;
- as importâncias pagas serão debitadas a provisão, até o limite do valor provisionado; e
- as empresas podem provisionar as importâncias destinadas ao pagamento de férias, normais e proporcionais, adquiridas até a época do balanço, inclusive os encargos sociais incidentes sobre os valores provisionados, cujo ônus cabe ao empregador.

9.6.3 Inclusão dos encargos sociais

Além da provisão relativa ao valor do salário, a legislação tributária aceita como dedutível o provisionamento também dos encargos sociais sobre as férias cujo ônus couber à empresa, incluindo o acréscimo de um terço do salário, na forma do inciso XVII, do art. 7º, da Constituição Federal.

> Em resumo, o Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 279, permite a dedução, como custos ou despesas necessárias às atividades produtivas e administrativas, do valor da provisão para fazer face ao pagamento de férias e respectivos abonos e encargos da previdência e do FGTS, referente ao direito já adquirido que será exercido no período-base seguinte.

9.7 Procedimentos para cálculos da provisão para férias

O montante da provisão é apurado tomando como base de cálculo:

- a remuneração mensal do empregado, atualizada para o mês de encerramento do período-base; e

- o número de dias de férias a que já tiver direito na data do balanço. O número de dias de férias do empregado é regulado pela legislação trabalhista e deve incluir, proporcionalmente, todo o período aquisitivo, mesmo que o funcionário ainda não tenha um ano de emprego na empresa.

Entende-se por período aquisitivo o tempo de trabalho para completar um ano. Suponha um funcionário admitido em 10-2-X0 que nunca faltou ao trabalho e não tenha gozado as férias até 31-12-X1, data de encerramento das demonstrações contábeis. Nessa data, o funcionário teria direito a um mês completo de férias, referente ao período aquisitivo de 10-2-X0 a 9-2-X1 mais o direito proporcional ao período de 10-2-X1 a 31-12-X1, ou seja, mais 11/12 de férias.

A contagem de dias de férias a que já tem direito o empregado na data de encerramento no período-base será efetuada do seguinte modo:

a) nos casos de períodos completados – após cada período de 12 meses de vigência do contrato de trabalho –, o empregado terá direito a férias na seguinte proporção:

   até 5 faltas no período aquisitivo – 30 dias corridos

   de 6 a 14 faltas – 24 dias corridos

   de 15 a 23 faltas – 18 dias corridos

   de 24 a 32 faltas – 12 dias corridos

   mais de 32 faltas – perde o direito às férias

b) período incompleto – após 12 meses de vigência do contrato de trabalho, a empresa poderá constituir, na data de encerramento do período-base, a provisão para pagamento de férias proporcionais, ou seja, férias de período incompleto.

Para fins de comprovações das fiscalizações e auditorias, as empresas normalmente têm em seus sistemas de folha de pagamento uma relação analítica, funcionário por funcionário, que detalha os períodos aquisitivos e o valor da provisão, incluindo os encargos sociais, para cada funcionário. Os atuais *softwares* são desenvolvidos com programas direcionados ao Departamento de Pessoal – ou de Recursos Humanos –, que elabora tal demonstrativo, em razão dos aspectos confidenciais dos salários e das demais informações do pessoal. Como todos os demais documentos contábeis, o demonstrativo deve ser devidamente arquivado, em papel ou na memória do computador, pelo prazo mínimo de cinco anos.

A legislação tributária exige a existência dessa relação pormenorizada na data da apuração do lucro real. Isso quer dizer que, para atender ao fisco, a empresa precisa preparar tal relação apenas para 31-12 de cada ano. Para fe-

chamento dos demais meses, assim como para o custeio da produção, a empresa pode basear-se em estimativas, visto não ter implicações tributárias. No entanto, em 31-12 de cada ano, essa estimativa deve ser ajustada para os valores corretos e discriminados para cada funcionário. Evidentemente, a estimativa deve ser a mais próxima possível da realidade, para não distorcer os custos de produção de cada mês, assim como os resultados mensais.

9.8 Exemplos práticos e contabilização da provisão para férias

9.8.1 Apuração do valor da provisão

Para facilitar o entendimento do cálculo do valor da provisão, incluindo os encargos sociais, bem como da contabilização, seguem-se exemplos práticos.

Os exemplos mencionam apenas cinco funcionários, três da fábrica e dois da administração, para facilitar a demonstração dos cálculos.

Evidentemente, na vida prática, tais cálculos devem ser efetuados individualmente para todos os funcionários. Isso quer dizer que, se a empresa tiver 2.200 funcionários, deve ser efetuado o cálculo analítico para cada um dos 2.200.

As médias e grandes empresas utilizam-se de programas de *software* para a elaboração de tais cálculos e da posterior emissão das listagens pormenorizadas, departamento por departamento.

Quadro 9.8 *Informações disponíveis para cálculo da provisão para férias em 31-12-X8, supondo que é a primeira vez que tal provisão será constituída pela empresa.*

Nome do funcionário	Funcionários da produção			Funcionários da administração	
	Pedro Silva	Paulo José	Liza Dias	Luís Marim	Clara Sousa
Salário 31-12-X8 – $ Por mês Por dia	 1.200 40	 900 30	 600 20	 1.500 50	 1.800 60
Data de admissão na empresa	14-3-X4	5-1-X1	20-5-X8	16-8-X7	25-11-X2
a) Cálculo das férias vencidas até 31-12-X8					
Período aquisitivo de férias já vencido e ainda não gozado até 31-12-X8	14-3-X7 a 14-3-X8	Não tem nenhum período vencido (1)	Não tem nenhum período vencido (1)	16-8-X7 a 16-8-X8	25-11-X7 a 25-11-X8
Número de faltas no período aquisitivo	8			20	2
Número de dias corridos a que tem direito de férias, em decorrência do número de faltas no período aquisitivo	24			18	30
Valor da provisão para as férias vencidas = Número de dias de férias × Valor do salário por dia	960			900	1.800
b) Cálculo das férias proporcionais até 31-12-X8					
Período proporcional	15-3-X8 a 31-12-X8	6-1-X8 a 31-12-X8	20-5-X8 a 31-12-X8	16-8-X8 a 31-12-X8	26-11-X8 a 31-12-X8
Meses proporcionais de férias até 31-12-X8 (2)	10	12	7	4	1
Valor da provisão para as férias proporcionais = salário mensal dividido por 12 × número de meses proporcionais	1.000	900	350	500	150
Valor total das férias (a) mais (b)	1.960	900	350	1.400	1.950
Total da produção e da administração	3.210			3.350	

Observações:

(1) Não tem nenhum período vencido: significa que as férias vencidas foram gozadas até a data do encerramento do Balanço, 31-12-X8, ou que o funcionário ainda não completou um ano de empresa.

(2) Se a admissão ocorreu até o dia 15 de cada mês, considerou-se que, para efeitos contábeis, o funcionário tem direito a mais 1/12 de férias. Se a admissão ocorreu depois do dia 15, não tem direito a 1/12 do mês da admissão. Para facilitar os cálculos, não estão sendo consideradas possíveis faltas dos funcionários durante o período proporcional das férias.

9.8.2 Acréscimos dos encargos sociais

Aos valores obtidos acrescentam-se os encargos sociais, como exemplificado a seguir:

Quadro 9.9 *Acréscimos dos encargos sociais.*

Encargos sociais	Pessoal da produção	Pessoal da administração
Valor da provisão antes dos encargos sociais	3.210	3.350
Mais: 1/3 de abono de férias	1.070	1.117
Subtotal	4.280	4.467
INSS + Seguro Acidente do Trabalho + Contribuições para terceiros = 28% (1)	1.198	1.251
Contribuição para o FGTS = 8%	342	357
Total da provisão	5.820	6.075

(1) Esse percentual está arredondado e estimado para efeito de exemplo. O percentual do encargo social para o seguro de acidente do trabalho varia de acordo com o grau de risco de cada atividade. Também o percentual de contribuições para terceiros pode variar de acordo com diversos fatores, tais como convênios mantidos com terceiros – Sebrae, Senai, Senac, Incra, Governo etc.

9.8.3 Contabilização da provisão para férias

a) PESSOAL DA PRODUÇÃO

DÉBITO	$
CUSTO DA PRODUÇÃO	
Férias e adicional de 1/3	4.280
Encargos com a Previdência Social	1.198
Encargos com o FGTS	342
Total	5.820
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
Provisão para férias e adicional de 1/3	4.280
Encargos sociais a recolher	1.198
Encargos com o FGTS a recolher	342
Total	5.820

b) PESSOAL DA ADMINISTRAÇÃO

DÉBITO	$
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	
Férias e adicional de 1/3	4.467
Encargos com a Previdência Social	1.251
Encargos com o FGTS	357
Total	6.075
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
Provisão para férias e adicional de 1/3	4.467
Encargos sociais a recolher	1.251
Encargos com o FGTS a recolher	357
Total	6.075

Finalizando, é importante ressaltar que as empresas mais organizadas, que contam com um bom sistema contábil, devem efetuar a provisão para férias no final de cada mês, e não somente no final do ano, por ocasião do encerramento das demonstrações contábeis.

A provisão mensal é necessária para atender de fato ao princípio contábil da competência de exercícios, no caso, mensal. Também para a correta apuração dos custos de produção em cada mês, há necessidade da provisão mensal para férias.

Para as empresas que constituem normalmente a provisão para férias todos os meses, basta o devido ajuste no final de cada mês. Em outras palavras, o saldo acumulado da provisão deve ser ajustado em decorrência da apuração de um novo valor da provisão, efetuando os devidos ajustes.

9.8.4 Contabilização da baixa da provisão pela concessão e pagamento das férias

Suponha que em fevereiro de X9 a empresa concedeu férias para um funcionário, tendo pago o seguinte valor:

Salário	$ 1.200
Adicional de 1/3	$ 400
Total pago, sem considerar os descontos dos encargos sociais	$ 1.600

DÉBITO	$
PASSIVO CIRCULANTE Provisão para férias e adicional de 1/3	1.600
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE Disponibilidades – Bancos Conta-Corrente	1.600

9.9 Pronunciamento do Ibracon

O Pronunciamento nº 10 do Ibracon comenta os aspectos relacionados com a contabilização do custo das férias de assalariados. Afirma que é fato indiscutível que a grande maioria das empresas reconhece contabilmente as férias como custo ou despesa tão somente por ocasião de seu efetivo pagamento. O "regime de caixa" é também adotado no que diz respeito aos encargos sociais respectivos.

Entretanto, o Ibracon ressalta que tais procedimentos contábeis são incorretos, uma vez que nos custos e/ou despesas de cada período não é considerado o valor das férias dos empregados assalariados, acrescidos dos encargos sociais, o que é inadequado, como já ressaltado.

Como conclusão de seu Pronunciamento, para o Ibracon:

- o valor correspondente a férias deve ser reconhecido contabilmente como custo e/ou despesa mensalmente, mediante constituição de Provisão, classificável no Passivo Circulante;

- procedimento técnico semelhante deve ser adotado para os encargos sociais incidentes sobre férias, ou seja, a constituição mensal de Provisão para Encargos Sociais, também classificável no Passivo Circulante.

9.10 Procedimentos para cálculos da provisão para 13º salário

A constituição contábil da provisão para 13º salário consiste em registrar como custos de produção ou despesas do mês o valor correspondente ao tempo trabalhado pelos empregados – cujos direitos já estão adquiridos – que será pago nas épocas apropriadas.

Assim como a provisão para férias, também a provisão para o 13º salário deve ser constituída ao final de cada mês, para atender ao princípio da competência de exercício e, principalmente, apropriação das despesas e dos custos de produção, de maneira correta durante os diversos meses.

Como já mencionado anteriormente, o 13º salário é pago em duas parcelas durante o ano:

- a primeira por ocasião das férias, se o funcionário solicitar em tempo, ou em novembro;
- a segunda parcela em dezembro.

Portanto, se as parcelas são pagas durante o ano, evidentemente, em 31-12 de cada ano, por ocasião do encerramento das demonstrações contábeis, o saldo da provisão deve estar zerado, com raras exceções.

O montante da provisão mensal é apurado tomando como base de cálculo:

- a remuneração mensal atualizada do empregado;
- o número de meses trabalhados no ano. De acordo com a legislação trabalhista, a fração igual ou superior a 15 dias de trabalho será considerada como mês integral;
- para cada mês trabalhado, deve-se provisionar o valor correspondente a 1/12 do salário atualizado.

Exemplificando:

O contador da Empresa Alfa Ltda. constituiu, em 31-10-X8, pela primeira vez, a provisão para 13º salário. Para simplificar, imagina-se o caso de cinco funcionários que ainda não haviam recebido nenhuma das parcelas até a mencionada data, como apresentado no Quadro 9.10.

Quadro 9.10 *Demonstrativo do cálculo da provisão para 13º salário.*

	Departamento de produção			Departamento administrativo	
Nome do funcionário	José Sales	Ada Burt	Carlos Malan	Luís Moura	João Carlos
Salário mensal em 31-10-X8	1.020	900	780	1.200	1.500
Data de admissão na empresa	14-2-94	15-3-98	20-9-97	17-8-98	25-11-96
Número de meses trabalhados no ano de X8 até 31-10-X8, para efeito do cálculo da provisão para 13º salário	10	8	10	2	10
Valor da provisão para 13º salário Salário mensal dividido por 12 × número de meses trabalhados	850	600	650	200	1.250
Total	2.100			1.450	

Para fins de controles e comprovações às fiscalizações e auditorias, a empresa deve elaborar uma relação analítica, funcionário por funcionário, detalhando os meses trabalhados e o valor da provisão, incluindo os encargos sociais, para cada funcionário. Normalmente, é o Departamento de Pessoal – ou de Recursos Humanos – que elabora tal demonstrativo, por causa dos aspectos confidenciais dos salários e demais informações do pessoal.

Acréscimos dos encargos sociais:

Aos valores obtidos, acrescentam-se os encargos sociais, como exemplificado no Quadro 9.11.

Quadro 9.11 *Acréscimos dos encargos sociais.*

	Pessoal da produção	Pessoal da administração
Valor da provisão antes dos encargos sociais	2.100	1.450
Encargos sociais INSS + Seguro Acidente do Trabalho + Contribuições para Terceiros = 28% (1)	588	406
Contribuição para o FGTS = 8%	168	116
Total da provisão	2.856	1.972

(1) Esse percentual está arredondado e estimado para efeito de exemplo. O percentual do encargo social para o seguro de acidente do trabalho varia de acordo com o grau de risco de cada atividade. Também o per-

centual de contribuições para terceiros pode variar de acordo com diversos fatores, tais como convênios mantidos com terceiros – Sebrae, Senai, Senac, Incra, salário-educação etc.

9.11 Contabilização da provisão para 13º salário

Com base nos valores apurados e demonstrados no Quadro 9.11, a contabilização da provisão seria feita da seguinte maneira:

a) Pessoal da produção

DÉBITO	$
CUSTO DA PRODUÇÃO	
13º salário	2.100
Encargos com a Previdência Social	588
Encargos com o FGTS	168
Total	2.856
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
Provisão para 13º salário	2.100
Encargos sociais a recolher	588
Encargos com o FGTS a recolher	168
Total	2.856

b) Pessoal da administração

DÉBITO	$
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	
13º salário	1.450
Encargos com a Previdência Social	406
Encargos com o FGTS	116
Total	1.972
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
Provisão para 13º salário	1.450
Encargos sociais a recolher	406
Encargos com o FGTS a recolher	116
Total	1.972

É importante destacar, ainda, os seguintes aspectos:

1º) Contabilização das parcelas pagas no período de janeiro a novembro

Como já mencionado, a primeira parcela do 13º salário pode ser paga por ocasião das férias do funcionário, se ele solicitar, ou até 20 de novembro, ou por ocasião de sua demissão. O pagamento dessa primeira parcela deve ser contabilizado como se fosse um adiantamento da empresa para o funcionário, por conta da folha definitiva a ser elaborada em dezembro de cada ano.

Portanto, supondo o pagamento de $ 500 de 13º salário em abril de X8:

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE Adiantamento a funcionários – 13º salário	 500
CRÉDITO	$
ATIVO CIRCULANTE Disponibilidades – Bancos Conta-Corrente	 500

2º) Contabilização em dezembro, por ocasião do pagamento definitivo do 13º salário devido no ano

Supondo as seguintes informações com relação ao 13º salário do pessoal administrativo:

a) em dezembro de X8 foi pago o valor de $ 1.000, referente à segunda parcela;

b) o saldo da provisão para 13º salário, em 30-11-X8, era de $ 1.700;

c) o saldo da conta adiantamentos a funcionários, em 30-11-X8, era de $ 900, referente à primeira parcela já paga até 30-11-X8.

Em dezembro, os funcionários tiveram aumento salarial, o que explica o valor superior em relação à primeira parcela.

Com base nos dados, a contabilização em dezembro seria:

DÉBITO	$	
PASSIVO CIRCULANTE Provisão para 13º salário DESPESAS ADMINISTRATIVAS 13º salário	 1.700 200	 1.900
CRÉDITO	$	
ATIVO CIRCULANTE Disponibilidades – Bancos Conta-Corrente Adiantamentos a funcionários – 13º salário	 1.000 900	 1.900

Dessa maneira, são "zerados", no final do ano, os saldos das contas Adiantamentos a Funcionários e Provisão para Férias, por causa do "acerto final de contas". A despesa com o 13º salário no ano totalizou $ 1.900, e havia sido contabilizada uma provisão no valor de $ 1.700. Como consequência, em dezembro contabilizaram-se mais $ 200 como despesas administrativas.

Testes

1. A empresa elaborou a folha de pagamento de pessoal da área administrativa com salários no montante de $ 30.000,00. É de 34% a alíquota total da Previdência, sendo 11% da parte dos empregados e 23% da parte patronal. A contabilização dos encargos da empresa com a Previdência é:

   a) Despesas com Salários
   a Contribuições a Recolher $ 3.300,00

   b) Despesas com Previdência
   a Contribuições a Recolher $ 6.900,00

   c) Despesas com Previdência
   a Contribuições a Recolher $ 10.200,00

   d) Despesas com Salários
   a Contribuições a Recolher $ 30.000,00

   Resposta: alternativa ___

2. O Contador da Empresa Gama, quando estava encerrando as demonstrações contábeis do exercício de 2007, recebeu do Departamento Pessoal uma relação contendo os valores que deveria provisionar sobre férias dos empregados. Notou, então, que alguns funcionários não constavam da lista. Consultando o Departamento Pessoal, recebeu a informação de que esses funcionários haviam tido um número excessivo de faltas e que, por isso, não tinham direito a férias. A resposta do Departamento Pessoal está correta?

   a) Sim, pois as faltas injustificadas ao trabalho afetam a gradação alusiva ao período das férias.

   b) Sim, pois as faltas injustificadas ao trabalho devem ser descontadas do período das férias.

   c) Sim, pois, se as faltas injustificadas ao trabalho não tiverem sido descontadas no salário, refletirão nas perdas das férias.

   d) Não, pois as faltas injustificadas ao trabalho são irrelevantes para efeito de férias.

   e) Não, pois as faltas injustificadas ao trabalho devem ser apenas descontadas no salário do empregado, não repercutindo nas férias.

   Resposta: alternativa ___

3. Determinada empresa costuma contabilizar as férias de seus funcionários somente no período de seu efetivo pagamento, com base na seguinte justificativa: Em realidade, só há o surgimento da obrigação, a partir do mês do efetivo usufruto das férias por parte do funcionário. Esta afirmação:
   a) está correta, pois observa o Princípio da Prudência;
   b) está incorreta, pois inobserva, entre outros, o Princípio da Competência no que diz respeito à inclusão na apuração do resultado do período da ocorrência;
   c) está correta, pois observa, entre outros, o Princípio da Oportunidade;
   d) está incorreta, pois inobserva o Princípio da Materialidade, que determina, sempre que surge um passivo, a adoção do maior valor para o registro.

   Resposta: alternativa ___

4. Assinale a alternativa correta:
   a) O Imposto de Renda retido na fonte dos funcionários da produção deve ser contabilizado como custo de produção no mês de competência.
   b) O fundo de garantia do tempo de serviço dos funcionários administrativos não deve ser contabilizado como despesas da empresa, visto que o valor depositado será revertido para os trabalhadores, quando de sua demissão.
   c) O Imposto de Renda retido na fonte dos funcionários da administração deve ser contabilizado como despesa, no mês em que os salários forem pagos.
   d) As empresas devem recolher a contribuição social para a previdência social descontada dos funcionários, assim como a contribuição social para a previdência social devida pelo empregador.
   e) Uma empresa que tenha iniciado suas atividades em 20 de fevereiro de 2007 não precisará constituir a provisão para férias em 31 de dezembro, data do encerramento das demonstrações contábeis, visto que não terá nenhum funcionário com férias vencidas e não pagas.

   Resposta: alternativa ___

5. Um empregado admitido em 20-3-2007 e demitido em 14-7 do mesmo ano, com aviso prévio indenizado, a quantos avos fará jus esse empregado, na rescisão, correspondente a 13º salário e férias proporcionais?
   a) 4/12 avos de 13º salário e 4/12 avos de férias proporcionais;
   b) 5/12 avos de 13º salário e 5/12 avos de férias proporcionais;
   c) 4/12 avos de 13º salário e 5/12 avos de férias proporcionais;
   d) 5/12 avos de 13º salário e 4/12 avos de férias proporcionais.

   Resposta: alternativa ___

Teste que constou do Concurso Público para Auditor Fiscal da Previdência Social

6. A folha de pagamentos de uma empresa resume os valores financeiros de todos os empregados, especificando as parcelas de salários, descontos relativos aos encargos sociais, Imposto de Renda, adiantamentos e outros. A contabilização da folha de pagamentos segue as mesmas normas básicas aplicáveis aos fatos contábeis em geral. Relativamente a esse assunto, julgue os itens a seguir e assinale as alternativas corretas:
   a) as despesas/custos de salários de uma empresa são representados pelos valores líquidos desembolsados, ou seja, depois de deduzidos os encargos sociais, impostos e demais descontos incidentes sobre os proventos dos empregados;
   b) as contribuições previdenciárias a recolher compreendem as parcelas da empresa e dos empregados;
   c) o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) do pessoal que desenvolve tarefas na área de administração geral deve ser contabilizado como despesa operacional;
   d) as contribuições previdenciárias a recolher e o FGTS a recolher são parcelas que, devidas e não pagas, devem ser demonstradas no passivo circulante como saldo devedor;
   e) o desembolso com adiantamento a empregado implica um registro a débito da conta de adiantamentos a empregados e a crédito de uma das contas das disponibilidades.

   Resposta: alternativas ______

7. Assinale as alternativas corretas:
   a) uma empresa que apurar prejuízo em determinado período contábil não poderá constituir a provisão para férias e 13º salário;
   b) o valor das contribuições para a previdência social descontadas dos funcionários da fábrica deve ser contabilizado como custo da produção;
   c) a legislação tributária aceita como dedutível o provisionamento dos encargos sociais, devidos pelas empresas, incidentes sobre as férias dos funcionários;
   d) o Ibracon considera correto o procedimento de reconhecer contabilmente os custos e despesas com as férias e 13º salário somente por ocasião do pagamento desses benefícios aos funcionários;
   e) a provisão para férias deve ser classificada no Passivo Circulante.

   Resposta: alternativas ______

8. O contador da Elfa Ltda. calculou e contabilizou, pela primeira vez, a provisão para férias em 31 de dezembro de 2007, com base no demonstrativo a seguir (só havia 3 funcionários, que não faltaram no período aquisitivo):

	Pedro Pedra	Paulo Pala	Dulce Salgado
Salário mensal em 31-12-2007 – $	840	1.320	2.400
Data de admissão na empresa	10-2-2002	5-5-2000	16-6-2007
Período aquisitivo de férias já vencido e ainda não gozado até 31-12-2007	10-2-2005 a 9-2-2006	5-5-2005 a 4-5-2006	

O valor provisionado para férias, antes dos acréscimos dos encargos sociais, foi de:

a) $ 4.900;

b) $ 6.000;

c) $ 4.500;

d) $ 5.010;

e) $ 5.500.

Resposta: alternativa ___

10

Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

10.1 Fato gerador e conceito de renda e proventos

O Imposto de Renda é um tributo direto, de competência da União.

10.1.1 Fato gerador

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu art. 43, o fundamento – ou hipótese – da incidência do Imposto sobre a Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais).

Por disponibilidade econômica ou jurídica pode-se entender, de maneira resumida, a obtenção de um conjunto de bens, valores e/ou títulos por uma pessoa física ou jurídica, passíveis de serem transformados ou convertidos de imediato em numerário. Para estar sujeita à tributação pelo Imposto de Renda, a disponibilidade deve ser efetivamente adquirida, não se cogitando sua incidência se houver apenas a potencialidade de se adquirirem tais disponibilidades.

Contabilmente falando, em relação às pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador dá-se pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e outras receitas não operacionais. O imposto será devido à medida que os lucros, rendimentos e ganhos forem auferidos.

10.1.2 Conceito de renda e proventos

Renda, para efeitos tributários, deve ser entendida em seu amplo sentido, abrangendo a renda propriamente dita e os proventos.

Utilizando a obra do saudoso tributarista Dr. Nilton Latorraca, aprende-se que:

> *"O conceito de renda, que abrange os proventos, compreende:*
>
> - *o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e*
> - *os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.*
>
> *Assim, a obrigação tributária surge quando a pessoa jurídica adquire disponibilidade jurídica ou econômica de renda, isto é, quando se constata um acréscimo patrimonial."*[1]

10.2 Lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado

10.2.1 Modalidades de tributação dos resultados das pessoas jurídicas

O art. 44 do Código Tributário Nacional dispõe que a base de cálculo do imposto é o montante real, presumido ou arbitrado, das rendas e proventos tributáveis. Em decorrência, surgiram os conceitos de:

- lucro real;
- lucro presumido; e
- lucro arbitrado.

Essas são as três modalidades de tributação atualmente existentes para cálculo dos tributos de Imposto de Renda e contribuição social devidos pelas pessoas jurídicas sobre os lucros obtidos em determinado período.

A legislação não define as expressões *lucro real*, *lucro presumido* e *lucro arbitrado*. Limita-se a normatizar quando e como utilizar um ou outro, bem como as alternativas de opções, entre as duas primeiras figuras de lucro, para tributação das pessoas jurídicas.

10.2.2 Conceito de lucro real (base real)

É o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período de

---

1 LATORRACA, Nilton. *Direito tributário*: imposto de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 149.

apuração e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), que será estudado em futuro capítulo.

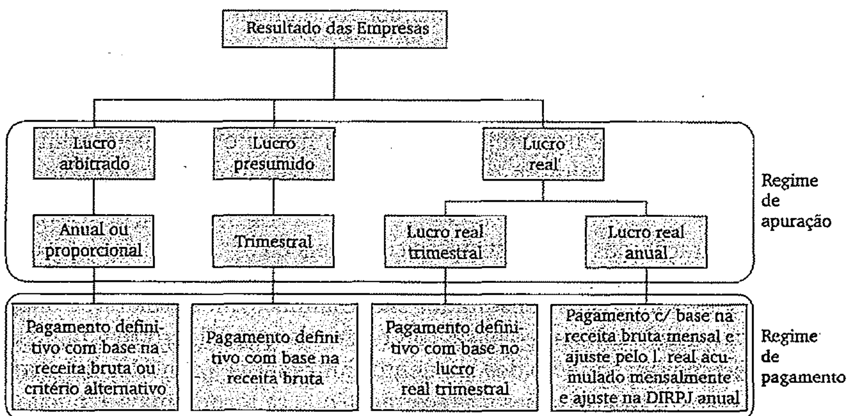
10.2.3 Conceito de lucro presumido

É uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real, como será visto com mais detalhes ainda neste capítulo.

10.2.4 Conceito de lucro arbitrado

É um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido. Também pode ser utilizado pelo fisco nos casos em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.

Em outras palavras, o lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributária para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social devidos pelo contribuinte, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização.



Fonte: Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes.

Figura 10.1 *Modalidades atuais de tributação das pessoas jurídicas.*

10.3 Lucro real

Para Nilton Latorraca, em sua obra anteriormente citada, a palavra *real* é usada pelo Código Tributário Nacional em oposição aos termos *presumido* e *arbitrado*, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiro, ou seja, o que não é presumido ou arbitrado. Verdadeiro no sentido do que é convencional ou no sentido do que é aceito para todos os fins e efeitos de direito.

Contabilmente falando, pode-se concluir que o lucro real é aquele *realmente* apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais.

A legislação, ao introduzir a figura do lucro presumido, que é uma alternativa de tributação opcional para algumas pessoas jurídicas, como será mais bem estudado nos tópicos seguintes, visou facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações, geralmente algumas empresas de menor porte e menor nível de estrutura. Por conseguinte, entende-se que a apuração do lucro real envolve maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real, que é a base para cálculo dos tributos como o Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro das empresas que não podem optar pelo lucro presumido, como será visto posteriormente.

O lucro real é apurado com base na escrituração mercantil das organizações, o que compreende a adoção de um conjunto de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional do contabilista, como segue:

a) rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade;
b) constituição das provisões necessárias;
c) completa escrituração contábil e fiscal;
d) escrituração de um conjunto de livros fiscais e contábeis, incluindo o Registro de Inventário e o Lalur – veja capítulos específicos sobre tais livros;
e) preparação das demonstrações contábeis etc.

Os diversos tributaristas consultados são unânimes em afirmar que a legislação brasileira tradicionalmente consagrou o fato de que o lucro real ingressa no mundo jurídico por intermédio dos elementos informativos contidos na escrituração contábil e nas demonstrações financeiras, o que se tornou mais explícito após a promulgação da Lei nº 6.404, de 1976. Essa lei incorporou ao mundo jurídico as normas e os princípios fundamentais de contabilidade, os critérios de avaliação dos bens, direitos e obrigações e o conceito de lucro líquido do exercício.

Posteriormente, em 1977, o Decreto-lei nº 1.598, no § 1º do art. 6º, apresenta o conceito de lucro líquido do exercício, nos seguintes termos:

> *"O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos das leis comerciais e fiscais.*
>
> *Juridicamente, portanto, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda real será determinada a partir do acréscimo patrimonial consignado nas demonstrações financeiras, levantadas com observância da Lei nº 6.404, de 1976."*[2]

10.4 Lucro presumido

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são devidos na medida em que os rendimentos e os lucros devem ser auferidos. Isto significa dizer que o lucro real, que tem a periodicidade definida a cada trimestre, na verdade deveria ser definido mensalmente, porém, como isso é quase impossível para as empresas e seus contadores, a legislação estabeleceu o período de três meses para apurar e recolher os tributos ou a cada ano, se em cada mês a empresa recolher esses impostos por estimativa. Portanto, desconhecendo mensalmente o valor apurado, a sociedade pode se valer do recolhimento por estimativa que é uma opção atribuída a essas pessoas jurídicas e esta sistemática é obrigatória, escolhido o lucro real como base de tributação.

Dependendo do nível de sua receita bruta no ano-calendário imediatamente anterior, a maioria das empresas pode optar pelo lucro presumido, desde que apurem o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro trimestralmente, em função das bases correntes; com isso, podemos afirmar que a Declaração das Pessoas Jurídicas deixou de ser o elemento que formaliza a obrigação tributária, constituindo-se em mera Declaração de Informações de periodicidade anual.

A apuração e o pagamento do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido são típicos do lançamento por homologação, cuja principal característica consiste em se atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Apuração

O lucro presumido deve ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou na data de extinção da pessoa jurídica, caso encerre as atividades ou o seu acervo líquido seja totalmente destinado.

---

[2] LATORRACA, Nilton. *Direito tributário...* Op. cit. p. 152.

Por ser essa apuração, determinada com base na receita bruta e acréscimos auferidos a cada mês, nada impede que as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido façam os pagamentos mensais, com o código de lucro presumido no Darf – Documento de Arrecadação código – 2089 –, ao invés da apuração trimestral, desde que nesse intervalo seja ajustado o valor pelo efetivamente devido no último mês do trimestre.

Na hipótese de essa pessoa jurídica ter parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ainda que tributada pelo lucro presumido, deverá levantar balanço específico na data desse evento e considerar como data do evento o dia que ocorrer a deliberação de aprovação da absorção desse PL, podendo nesse balanço os bens e os direitos serem avaliados pelo valor contábil ou valor de mercado. Lembrando que no segundo caso, mesmo não tendo sido contabilizada essa diferença e diminuída dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do Imposto de Renda.

10.4.1 Opção

A opção pela sistemática do lucro presumido só pode ser exercida pelas empresas industriais, comerciais ou de prestação de serviços, que tenha auferido no ano-calendário anterior receita bruta inferior a R$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais). Iniciando suas atividades no decorrer do ano anterior, esse limite é de R$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade. Também é extensivo à pessoa jurídica rural, desde que não se utilize de qualquer dos incentivos aplicáveis a essa atividade.

A opção por esta modalidade de tributação é formalizada no decorrer do ano-calendário, e manifestada com o recolhimento no mês de abril da primeira ou única cota correspondente ao primeiro período trimestral de apuração do ano-calendário (janeiro a março) ou já no mês de janeiro de cada ano, utilizando o código 2089.

O lucro presumido com os pagamentos mensais por estimativa são facilmente confundidos, pois as sistemáticas de pagamento são as mesmas, embora a grande diferenciação esteja na periodicidade dos pagamentos (o presumido é trimestral e a estimativa é mensal) e, principalmente, no código do Darf relativo ao primeiro recolhimento no ano-calendário. É preciso muito cuidado neste ponto, pois uma vez feita a opção, ela é irretratável para todo o ano-calendário.

Várias são as atividades que não podem optar pela sistemática do lucro presumido: as entidades financeiras; as empresas que aufiram lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; as empresas que usufruam benefícios fiscais de isenção ou redução do Imposto de Renda, calculados com base no lucro da exploração (empresas geralmente sediadas nas áreas da Sudene e Sudam); as

empresas de prestação de serviço de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito (*factoring*); e as imobiliárias de construção, incorporação, compra e venda de imóveis que tenham registro de custo orçado, nos termos das normas aplicáveis a essas atividade.

10.4.2 Base de cálculo

A base de cálculo do Imposto de Renda sobre o lucro presumido é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital, sendo a receita bruta o produto das vendas de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (consignação, por exemplo).

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, além do preço do bem ou serviço, e dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, a exemplo do IPI e do ICMS cobrado do adquirente, a título de substituição tributária.

Nas vendas a prazo, o custo do financiamento, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na nota fiscal, integra a receita bruta como complemento do preço de venda.

10.4.3 Regime de reconhecimento das receitas

As receitas, os demais resultados e os ganhos de capital como regra geral devem ser reconhecidos pelo regime de competência, porém poderão adotar o regime de caixa, que é o critério de reconhecimento das receitas da atividade, nas vendas a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos em cada trimestre. Nesse caso, a empresa que não mantiver escrituração contábil deverá emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento; computar como receita do mês em que se der o faturamento a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer, os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços; e considerar como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços.

A empresa que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

Da receita bruta da atividade da empresa, podem ser deduzidos as vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos (descontos na nota fiscal); e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (IPI, ISS e os tributos e as contribuições cobrados na condição de substituto tributário).

10.4.4 Cálculo do lucro presumido

O Imposto de Renda das pessoas jurídicas tem com principal origem o lucro. As empresas optantes por esta forma de tributação devem presumir o lucro auferido em cada trimestre, e essa presunção é feita pela aplicação de percentuais de lucratividade ditados pela lei, ou seja, para o comércio e a Indústria aplica-se sobre a receita bruta o percentual de 8,0% (oito por cento), já no caso de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento); serviços em geral, 32,0% (trinta e dois por cento); serviços hospitalares e de transporte de carga, 8% (oito por cento); demais serviços de transporte, 16% (dezesseis por cento); e instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada aberta e empresas de capitalização, 16%. Em caso de haver atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

Percentuais reduzidos para pequenos prestadores de serviços

No caso da a empresa auferir receita bruta até R$ 120.000,00 anual, a base de cálculo mensal do Imposto de Renda das prestadoras de serviços em geral, exceto serviços hospitalares e de transporte, bem como aqueles prestados por sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

10.4.5 Demais receitas e outros resultados

Calculado o lucro presumido, a empresa deverá adicionar a esse lucro, integralmente, os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela atividade, auferidos no trimestre podendo diminuir o Imposto de Renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras em que for computado o rendimento.

Assim, são acrescidos ao lucro presumido para se chegar à base de cálculo do Imposto de Renda no trimestre, entre outros, os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil; os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições; os ganhos auferidos em operações de cobertura (*hedge*) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão; a receita de locação de imóvel, quando não for esse o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção; os juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados; os juros sobre o capital próprio, decorrente de investimentos em outra pessoa jurídica; as receitas financeiras decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual; os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos; a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregue para a formação do referido patrimônio; 3/120, no mínimo, do saldo do lucro inflacionário acumulado existente ao final do período de apuração anterior, caso a pessoa jurídica já estivesse apurando o imposto com base no lucro presumido no ano-calendário anterior; os valores pendentes de tributação na Parte "B" do Lalur, inclusive o saldo de lucro inflacionário, das empresas que, até o ano-calendário anterior, tenham sido tributadas pelo lucro real; essa adição se dará no primeiro período de apuração.

O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. Esse ganho para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação deverá integrar a base de cálculo do Imposto de Renda pelo lucro presumido.

Para efeito de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil, no caso de investimentos permanentes em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição; participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido; a soma algébrica dos seguintes valores: do patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado, do ágio ou deságio na aquisição do investimento, e da provisão para perdas, constituída até 31 de dezembro de 1995, quando dedutível. No caso de outros bens e direitos, considera-se valor contábil o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulados, se for o caso.

A baixa de investimento relevante e influente em sociedade coligada ou controlada deve ser precedida de avaliação pelo valor de patrimônio líquido, com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada, levantado na data da alienação ou liquidação ou até 30 dias, no máximo, antes dessa data.

Os resultados positivos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive os sujeitos a ajustes de posições e operações realizadas no mercado de balcão, devidamente registradas, serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, serão consideradas como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso, segundo o regime de competência.

As variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, quando da liquidação da correspondente operação (Regime de Caixa). No caso de alteração desse critério em anos-calendário subsequentes, deverão ser observadas as normas dispostas na Instrução Normativa nº 345, de julho de 2003.

Permite-se, portanto, que as variações cambiais (ativas e passivas) sejam enquadradas no denominado "regime de caixa", ao eleger a liquidação da operação como o momento adequado para o reconhecimento dos efeitos fiscais dessas variações.

Diante da obrigatoriedade do regime de competência pela legislação comercial, haverá necessidade de se fazer ajustes aos registros contábeis, ou anotações no livro Caixa.

Não serão acrescidos à base de cálculo no lucro presumido as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas e os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Os valores recuperados referentes a custos ou despesas que tenham sido, em períodos anteriores, deduzidos na apuração de lucro real, serão acrescidos à base de cálculo no lucro presumido.

10.4.6 Cálculo do imposto devido

O Imposto de Renda das pessoas jurídicas é calculado pela aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo (lucro presumido mais demais receitas e ganhos de capital). Incide também um adicional do Imposto de Renda à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo (lucro presumido mais demais receitas e ganhos de capital) que exceder o valor

resultante da multiplicação de R$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, ou seja, R$ 60.000,00 quando o período de apuração englobar os três meses do trimestre.

Do imposto devido a empresa poderá deduzir: o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo; dos créditos, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, objeto de declaração de compensação; do saldo negativo de IRPJ de trimestres anteriores.

Na sistemática do lucro presumido é vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal, inclusive vale transporte.

10.4.7 Obrigações acessórias: contabilidade ou livro caixa

A empresa optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial; Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário.

A empresa que optar por não manter escrituração contábil (procedimento não recomendado) deverá manter livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Esse livro não precisa ser registrado e poderá ser escriturado por processamento de dados. A escrituração poderá ser mensal, desde que os lançamentos se reportem à movimentação diária.

10.4.8 Distribuição de lucros

Como regra geral poderá ser distribuído o valor da base de cálculo do imposto (lucro presumido), diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica. A Instrução Normativa SRF nº 93/97 inova ao se referir a "todos os impostos" como diminuição do lucro presumido, semeando dúvida em relação ao alcance da expressão. As instruções anteriores mandavam deduzir o IRPJ e a CSLL e as contribuições ao PIS e a Cofins.

Se o lucro apurado na contabilidade (= disponível, porque já descontados contabilmente todos os tributos) for superior ao estimado, pode-se distribuir o lucro contábil sem incidência de imposto para o beneficiário.

10.4.9 Omissão de receitas

Verificada a omissão de receita e havendo opção válida pelo lucro presumido, a autoridade fiscal determinará o valor do IRPJ a ser lançado de acordo com as regras deste regime de incidência.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

10.5 Obrigatoriedade da escrituração contábil

É oportuno destacar que há certa confusão entre alguns empresários e contabilistas com relação à obrigatoriedade ou não da escrituração contábil para as pessoas jurídicas que optam pelo lucro presumido, ou seja, calculam e pagam o Imposto de Renda e a contribuição social com base no faturamento, desconsiderando o lucro apurado pela contabilidade.

Nesse sentido, é claro o posicionamento do Conselho Federal de Contabilidade de que as empresas de qualquer porte ou natureza jurídica são obrigadas a manter a escrituração contábil completa, com o levantamento das demonstrações contábeis e fiscais. Para facilitar o entendimento do leitor, reproduz-se, a seguir, parte do texto divulgado pelo Conselho Federal de Contabilidade em novembro de 1998,[3] em que fica clara a necessidade da escrituração contábil e posterior elaboração das demonstrações contábeis periódicas, para atender aos demais usuários, além do fisco.

> *"As leis que dispõem sobre o lucro presumido e o Simples são de natureza fiscal e não revogaram as demais legislações que exigem a escrituração contábil completa. Além de proporcionar maior controle patrimonial e melhor gerência dos negócios, a contabilidade completa visa atender às normas do Código Comercial, da Lei das Sociedades Anônimas, do Código Tributário e da Legislação Previdenciária."*

Também o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo tem expedido diversas orientações aos associados e contabilistas, alertando sobre essa obrigatoriedade. Destaca-se parte do Ofício Circular SFI nº 160/98, de 15 de setembro de 1998, emitido pelo Setor de Fiscalização do CRC/SP e dirigido aos contabilistas:

> *"A questão que vem preocupando a fiscalização desta Entidade é o grande número de contabilistas que confundem determinações da legislação fiscal com as normas das leis comerciais e contábeis, acarretando o abandono dos registros contábeis.*
>
> *Diante do fato, alertamos da obrigatoriedade da escrituração contábil para todas as empresas, independente de ser optante do lucro presumido ou* Simples. Fundamento Legal: Código Comercial, Lei nº *556, de 25-6-1850,*

3 BOLETIM DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Obrigatoriedade da escrituração contábil*. Brasília, ano 1, p. 7, nov. 1998.

Lei de Falências, Decreto-lei nº 7.661, de 21-6-1945 e NBC-T-2, Resolução CFC nº 563, de 28-10-1983."

10.6 Lucro arbitrado

O arbitramento do lucro é, em geral, uma prerrogativa das autoridades fiscais. O arbitramento do lucro representa, quase sempre, maior carga tributária para a pessoa jurídica.

O fisco pode-se valer dessa alternativa nas seguintes principais circunstâncias:

a) quando o contribuinte obrigado à apuração do lucro real optar indevidamente pela tributação pelo lucro presumido;
b) quando o contribuinte não mantiver escrituração contábil e fiscal na forma das leis comerciais e tributárias;
c) quando o contribuinte deixar de cumprir as obrigações fundamentais à correta apuração do lucro real; e
d) quando o contribuinte recusar-se a apresentar os livros e documentos contábeis e fiscais.

Por exemplo, o fisco pode desconsiderar a escrituração contábil se houver indícios de utilização de documentos comprobatórios falsos, manipulações no faturamento, inexistência de um sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade, significativas fraquezas nos controles de estoques, bens do imobilizado, falta de escrituração do Lalur, do registro de inventário físico ou mesmo o atraso na escrituração contábil e fiscal.

Evidentemente, tais situações aplicam-se aos contribuintes obrigados à adoção do lucro real para cálculo e recolhimento dos tributos, visto que as empresas que podem optar pelo lucro presumido estão desobrigadas, para fins fiscais, da manutenção da escrituração contábil.

Podem ocorrer também os arbitramentos, mesmo para as empresas optantes pelo lucro presumido, quando:

a) houver indícios de que o faturamento registrado não corresponde à realidade; ou
b) o contribuinte, desobrigado da manutenção de uma escrituração contábil, não escriturar o livro caixa, obrigatório, no caso.

Texto legal

Reproduz-se a seguir o art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que trata do regime de tributação com base no lucro arbitrado:

"Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- *identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou:*
- *determinar o lucro real;*

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único.[4]

IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido."

10.7 Tributação pelo lucro real trimestral

As empresas que não podem – ou não querem – optar pelo lucro presumido devem basear-se na apuração do real para o cálculo e pagamento dos tributos do Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro.

O lucro real pode ser, a critério do contribuinte:

a) apurado em cada trimestre; ou
b) apurado anualmente.

10.7.1 Apuração trimestral do lucro real

Se a opção for pela apuração do lucro real trimestral, este deve ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre.

Esse resultado deve ser apurado mediante levantamento das demonstrações contábeis, com observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas ou autorizadas pela legislação tributária.

---

4 O art. 45 trata da necessidade da escrituração do livro Caixa pelos contribuintes optantes pela tributação com base no lucro presumido.

10.7.2 Cálculo do imposto trimestral com base no lucro real e prazo para pagamento

a) Alíquota

O Imposto de Renda trimestral será calculado mediante a aplicação da:

1. alíquota normal de 15% (quinze por cento) sobre a totalidade da base de cálculo, ou seja, 15% do lucro real;
2. alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R$ 60.000,00 – limite trimestral. No caso de início de atividades, o limite trimestral será proporcional ao número de meses, ou seja, R$ 20.000,00 para cada mês em que a empresa exerceu atividades no trimestre.

b) Deduções

Poderão ser deduzidos do valor do Imposto de Renda trimestral:

- os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixados pela legislação;
- o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
- o saldo de imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

c) Prazo para pagamento

O Imposto de Renda e a contribuição social a pagar, apurados em cada trimestre, poderão ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo. O contribuinte tem a opção de pagar em três quotas mensais, com juros pela taxa Selic até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês.

10.8 Tributação pelo lucro real anual

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual, alternativamente à apuração em cada trimestre. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados todos os meses.

Nessas circunstâncias, de opção pelo lucro real anual, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas. Com base nessa opção, a empresa está obrigada à apuração do lucro real anual, e não pode mudar a base de tributação pelo lucro presumido.

10.8.1 Opção pelo pagamento mensal do imposto por estimativa

As empresas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real têm, portanto, a opção pelo pagamento do imposto em bases estimadas mensais, apurando-se o lucro real anualmente, com a possibilidade de suspensão ou redução do imposto com base em balanços ou balancetes periódicos.

Destacam-se os seguintes principais aspectos dessa modalidade de tributação:

a) o imposto devido em cada mês, calculado em bases estimadas, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente;

b) a alíquota do Imposto de Renda é a mesma citada anteriormente, ou seja, 15%;

c) a alíquota do adicional, de 10%, também não se altera, sendo que o pagamento desse adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R$ 20.000,00.

10.8.2 Procedimentos para cálculo do Imposto de Renda por estimativa

a) Base de cálculo

O Imposto de Renda pago mensalmente pelo critério de estimativa deverá ser calculado mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta auferida nas atividades dos contribuintes:

Atividades da pessoa jurídica geradora da receita bruta – base de estimativa para os pagamentos mensais dos tributos do Imposto de Renda	Percentuais aplicáveis sobre a receita
Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico, carburante e gás natural	1,6%
Venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para consumo	8%
Prestação de serviços de transporte de cargas	8%
Prestação dos demais serviços de transporte	16%
Prestação de demais serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico	32,0%
Prestação de serviços em geral por empresas com receita bruta anual não superior a R$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas	16%
Instituições financeiras e entidades a elas equiparadas	16%

Os contribuintes que exploram diversas atividades devem apurar a base de cálculo aplicando o respectivo percentual sobre as receitas brutas de cada uma das atividades.

b) Conceito de receita bruta e inclusões e exclusões

A receita bruta do contribuinte é o somatório dos montantes:

1. das vendas de mercadorias ou produtos;
2. dos serviços prestados; e
3. às receitas brutas devem ser acrescidos os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados a título de aplicações financeiras.

c) Exclusões das receitas brutas

1. o IPI incidente sobre as vendas e o ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária;
2. as vendas canceladas e as devoluções de vendas;
3. os descontos incondicionais concedidos – que são aqueles constantes da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura e que não dependem de evento posterior à emissão do documento fiscal.

10.9 Exemplo de apuração do Imposto de Renda por estimativa

Para facilitar o entendimento da metodologia de cálculos e da contabilização, passa-se a apresentar um caso prático, com base em uma situação hipotética.

A Empresa Alfa é obrigada à apuração do lucro real para cálculo e pagamento do Imposto de Renda, tendo optado pelo recolhimento mensal por estimativa e posterior apuração do lucro real anual.

Em novembro de 2008, suas receitas foram:

	Vendas de mercadorias	Prestação de serviços
Receitas brutas	500.000	60.000
Deduções das receitas brutas		
Imposto sobre produtos industrializados	50.000	
Imposto sobre circulação de mercadorias	81.000	
Imposto sobre serviços		3.000
Vendas canceladas e devoluções	15.000	
Descontos incondicionais	4.000	
Total das deduções	150.000	3.000
Receitas líquidas	350.000	57.000
Ganhos de capital no mês		
Lucro na venda de ativo imobilizado	30.000	
Receita com locação de imóvel	2.000	
Rendimentos auferidos nas operações de mútuo com coligadas	6.000	
Total de ganhos de capital	38.000	
Imposto de Renda retido na fonte sobre os ganhos de capital	50	

Demonstração da apuração da base de cálculo do Imposto de Renda por estimativa:

	Vendas de mercadorias	Prestação de serviços
Receitas brutas	500.000	60.000
Deduções para apuração da base de cálculo		
Imposto sobre produtos industrializados	50.000	
Vendas canceladas e devoluções	15.000	
Descontos incondicionais	4.000	
Total das deduções	69.000	
Receitas líquidas para efeito da apuração da base de cálculo	431.000	60.000
Aplicação do percentual sobre a receita bruta	8%	32%
Lucro estimado = receitas líquidas × o percentual	34.480	19.200
Total do lucro estimado	53.680	
Acréscimo dos ganhos de capital	38.000	
Base de cálculo do imposto mensal	91.680	
Cálculo do Imposto de Renda devido no mês por estimativa		
Alíquota normal = 15% de $ 91.680,00	13.752	
Adicional de 10% sobre o excesso do lucro estimado $ 91.680,00 em relação ao limite mensal de $ 20.000,00 = 10% de $ 71.680,00	7.168	
Imposto de Renda a pagar	20.920	

Do montante apurado, $ 20.920, o contribuinte pode deduzir os incentivos fiscais. Supondo que houve gastos com o PAT, cujo limite para dedução está limitado a 4% do Imposto de Renda calculado sobre a alíquota normal, a dedução poderia ser no máximo de $ 550,08, igual a 4% de $ 13.752, que é o Imposto de Renda devido calculado pela aplicação da alíquota normal.

Portanto, o Imposto de Renda "final" a ser recolhido, calculado sobre o lucro estimado de novembro de 2008, seria

Imposto de Renda calculado com bases estimadas	$ 20.920,00
Menos: dedução do incentivo fiscal	$ 550,08
Menos: Imposto de Renda retido na fonte sobre ganhos de capital	$ 50,00
Imposto de Renda a recolher	$ 20.319,92

10.10 Contabilização do Imposto de Renda calculado e recolhido com base no lucro estimado

Como salientado em inúmeras oportunidades, o Imposto de Renda devido pelo contribuinte é aquele calculado sobre o lucro real anual, que será apurado conforme Demonstrações Contábeis do Exercício anual a findar em 31 de dezembro de cada ano.

Os recolhimentos mensais, com bases estimadas, são, na realidade, mera antecipação do contribuinte para os cofres da União, por conta do que será devido realmente, a ser apurado pela Contabilidade.

Portanto, o imposto pago sobre o lucro estimado de novembro de 2008, do caso prático anterior, deve ser contabilizado como segue:

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE	
Impostos a Recuperar – ou a compensar Imposto de Renda Pessoa Jurídica – estimativa	20.369,92
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Impostos a Recuperar – ou a compensar Imposto de Renda Retido na Fonte – ganhos de capital	50,00
PASSIVO CIRCULANTE	
Imposto de Renda a recolher	20.319,92

Em dezembro, por ocasião do recolhimento do Imposto de Renda de novembro, a contabilização seria:

DÉBITO	$
PASSIVO CIRCULANTE	
Imposto de Renda a recolher	20.319,92
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Bancos Conta Corrente – Disponibilidades	20.319,92

10.11 Contabilização do Imposto de Renda calculado e recolhido com base no lucro presumido

Os cálculos são semelhantes ao exemplo anterior, da apuração da base de cálculo e do imposto mensal com bases estimadas.

CONTABILIZAÇÃO

Como já comentado, o Imposto de Renda calculado e recolhido pelo contribuinte com base no lucro presumido é definitivo.

Portanto, supondo que o cálculo pelo lucro presumido para o mês de novembro de 2008 apontasse o mesmo valor do exemplo anterior, a contabilização seria como segue:

DÉBITO	$
DESPESAS OPERACIONAIS	
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – lucro presumido	20.369,92
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Impostos a Recuperar – ou a compensar Imposto de Renda Retido na Fonte – ganhos de capital	50,00
PASSIVO CIRCULANTE	
Imposto de Renda a recolher	20.319,92

Em dezembro, por ocasião do recolhimento do Imposto de Renda de novembro, a contabilização será:

DÉBITO	$
PASSIVO CIRCULANTE	
Imposto de Renda a recolher	20.319,92
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Bancos Conta Corrente – Disponibilidades	20.319,92

10.12 Compensação de prejuízos fiscais

De acordo com a legislação do Imposto de Renda, as pessoas jurídicas podem reduzir o lucro real apurado no período-base, utilizando-se do mecanismo da compensação de prejuízos fiscais apurado em períodos-base anteriores, anuais ou trimestrais.

O montante do prejuízo fiscal que pode ser objeto de compensação com o lucro real é aquele apurado e controlado no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Essa compensação está limitada ao máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei. Conforme o art. 35 da Instrução Normativa nº 11/96, não existe prazo de prescrição para a compensação.

Para a compensação de prejuízos apurados no mesmo ano-calendário, é oportuno ressaltar que, no caso de apuração do Imposto de Renda e contribuição social pelo lucro real trimestral, cada trimestre é considerado um período de apuração distinto, e o lucro tributável apurado num trimestre não poderá ser compensado com prejuízos fiscais ou bases negativas de contribuição social sobre o lucro de trimestres subsequentes.

10.13 Conceitos de exercício social e financeiro, ano-calendário, ano-base, ano civil, período-base e período de apuração

Foram efetuadas, por diversas vezes neste capítulo, referências a alguns termos utilizados no âmbito tributário e contábil, os quais não foram ainda conceituados pelos autores. Devido à importância do correto entendimento, passa-se à apresentação desses conceitos, em sua forma bem resumida.

10.13.1 Exercício social

Trata-se de determinado espaço de tempo no final do qual os contribuintes pessoas jurídicas são obrigados a apurar seus resultados e preparar as demonstrações contábeis, para efeitos comerciais, tributários e societários.

O exercício social deve ter a duração de um ano, com exceção do primeiro ano de existência da empresa ou nos casos de alteração da data de encerramento, sendo que pode ou não ser coincidente com o ano-calendário. A data do término do exercício social deve ser fixada no estatuto ou contrato social da pessoa jurídica.

10.13.2 Exercício financeiro

Antigamente, antes da introdução do regime de tributação em bases correntes, era a expressão que designava o ano-calendário em que o imposto devia ser declarado e pago, com base na apuração dos resultados.

Atualmente, a expressão *exercício*, sem a qualificação financeira, é utilizada restritivamente para designar o ano-calendário no qual deve ser apresentada a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

10.13.3 Ano-calendário

É o período de 12 meses consecutivos, compreendido do dia 1º de janeiro a 31 de dezembro, sendo que a legislação do Imposto de Renda utiliza tal expressão para identificar o ano de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

10.13.4 Ano-base

Trata-se de um conceito utilizado no passado, válido para os contribuintes pessoas físicas, para se referir ao período anual de 1º de janeiro a 31 de dezembro de obtenção e formação da renda tributável e dos demais proventos e valores que compunham a declaração de rendimentos.

Na atualidade, foi substituída pela expressão *ano-calendário*.

10.13.5 Ano civil

Era uma expressão utilizada, às vezes, pela legislação do Imposto de Renda como sinônimo de ano-calendário. A Lei nº 810, de 6 de setembro de 1949, define ano civil como o período de 12 meses contados a partir de determinado dia, como, por exemplo: 30 de março de 20X1 até 28 de fevereiro de 20X2.

10.13.6 Período-base

É a expressão que designa o período de incidência do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, ou seja, o período de apuração da base de cálculo.

Como já estudado, o período-base de apuração definitiva do Imposto de Renda das pessoas jurídicas pode ser:

- trimestral, com base no lucro real, presumido ou arbitrado;
- anual, com base no lucro real, no caso de opção pelos pagamentos mensais por estimativas, ou;
- em ocasiões específicas, nos casos de reestruturações societárias – incorporação, fusão ou cisão de empresas –, início ou encerramento de atividades.

10.13.7 Período de apuração

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) incorporou essa designação da Lei nº 9.430/96 para simplesmente referir-se ao período-base de apuração do Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

10.14 Condições para dedutibilidade dos custos ou despesas

Como regra geral, os custos e despesas são aceitos como dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do lucro real se forem admitidos como operacionais, ou seja, se forem necessários, usuais e normais para a realização das atividades do contribuinte e se forem adequadamente documentados.

De acordo com o Parecer Normativo nº 32/81, o gasto é necessário quando for essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Entende-se que estão adequadamente documentados os custos e despesas registrados regularmente na escrituração contábil, com detalhes e informações que permitam a identificação da operação registrada com os documentos que lhes deram origem, tais como faturas, notas fiscais, recibos etc., os quais deverão indicar, com precisão, o bem ou serviço adquirido, seu valor e os fornecedores envolvidos.

Testes

1. O Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:
   a) de renda produzida pelo trabalho intelectual;
   b) de renda produzida pelo trabalho braçal;
   c) de renda produzida pelo capital;
   d) de renda produzida pela aplicação no mercado de capitais;
   e) todas estão corretas.

   Resposta: alternativa ___

2. Os contribuintes do Imposto de Renda têm a obrigação de preparar e entregar, à Receita Federal, a declaração anual de rendimentos. Esse dever jurídico é definido como:
   a) obrigação principal;
   b) crédito tributário;

c) obrigação acessória;

d) fato gerador;

e) autolançamento tributário.

Resposta: alternativa ___

3. O Imposto de Renda é um imposto:

a) de competência residual;

b) indireto;

c) de competência comum;

d) direto.

Resposta: alternativa ___

4. Assinale as alternativas incorretas:

a) o fato gerador do Imposto de Renda restringe-se à obtenção de renda em decorrência da aplicação de capitais;

b) entende-se por disponibilidade econômica ou jurídica, de maneira resumida, a obtenção de um conjunto de bens, valores e/ou títulos por uma pessoa física ou jurídica, passíveis de serem transformados ou convertidos de imediato em numerário;

c) o Imposto de Renda é um tributo direto, de competência da União;

d) em relação às pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador se dá pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e outras receitas não operacionais;

e) para estar sujeita à tributação pelo Imposto de Renda, a disponibilidade não precisa se caracterizar como efetivamente adquirida, cogitando-se sua incidência se houver apenas a potencialidade de se adquirir tais disponibilidades.

Resposta: alternativas ______

5. Assinale a alternativa correspondente ao conceito de lucro real:

a) é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, restritas aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no estimado;

b) é um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte;

c) é uma opção do contribuinte, quando há falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro presumido;

d) é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

Resposta: alternativa ___

6. Assinale a alternativa incorreta, com relação ao conceito de lucro real:

a) a palavra *real* é usada pelo Código Tributário Nacional em oposição aos termos *presumido* e *arbitrado*, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiro, ou seja, o que não é presumido ou arbitrado;

b) contabilmente falando, pode-se concluir que o lucro real é aquele *realmente* apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais;

c) a legislação, ao introduzir a figura do lucro real, que é uma alternativa de tributação opcional para algumas pessoas jurídicas, visou facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações, geralmente algumas empresas de menor porte e menor nível de estrutura;

d) a apuração do lucro real envolve maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real, que é a base para cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro das empresas que não podem optar pelo lucro presumido;

e) o lucro real é apurado com base na escrituração mercantil das organizações, o que compreende a adoção de um conjunto de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional do contabilista.

Resposta: alternativa ___

7. Assinale a alternativa incorreta, em relação ao lucro presumido:

a) a empresa optante pela tributação pelo lucro presumido pode estar recolhendo desnecessariamente mais tributos, visto que, se fosse efetuada a escrituração contábil, esta poderia demonstrar uma situação de *prejuízo real*, ou seja, não haveria lucro real para servir como fato gerador dos tributos;

b) optando pelo lucro presumido, a base de cálculo do Imposto de Renda e contribuição social é o faturamento da pessoa jurídica, o que facilita a apuração dos tributos e representa, sempre, a opção mais vantajosa para o contribuinte;

c) a introdução pelo fisco do conceito de lucro presumido visou facilitar a apuração da base de cálculo, para algumas empresas, para apuração e recolhimento dos tributos do Imposto de Renda e contribuição social;

d) as pessoas jurídicas que podem se utilizar dessa opção para a tributação estariam dispensadas, para efeitos somente de apuração do valor do Imposto de Renda e contribuição social, da obrigatoriedade da escrituração contábil e levantamento periódico das demonstrações contábeis.

Resposta: alternativa ___

8. Podem optar pelo lucro presumido (pode haver mais de uma alternativa):

a) todas as pessoas jurídicas cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido inferior a $ 24.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

b) as empresas cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;

c) as construtoras de imóveis que operam em mais de um estado;

d) as empresas que obtiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

e) as empresas que exercem as atividades de *factoring*.

Resposta: alternativas ______

9. Assinale a alternativa incorreta, com relação ao lucro arbitrado:

a) o arbitramento do lucro é, via de regra, uma prerrogativa das autoridades fiscais. O arbitramento do lucro representa, quase sempre, maior carga tributária para a pessoa jurídica;

b) o fisco não pode-se valer da alternativa do arbitramento do lucro quando o contribuinte obrigado à apuração do lucro real optar indevidamente pela tributação pelo lucro presumido;

c) o fisco pode desconsiderar a escrituração contábil se houver indícios de utilização de documentos comprobatórios falsos e manipulações no faturamento;

d) o fisco pode-se valer da alternativa do arbitramento do lucro quando o contribuinte recusar-se a apresentar os livros e documentos contábeis e fiscais;

e) o fisco pode-se valer da alternativa do arbitramento do lucro quando o contribuinte não mantiver um sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade; são apuradas significativas fraquezas nos controles de estoques, nos bens do imobilizado, falta de escrituração do Lalur do registro de inventário físico ou mesmo o atraso na escrituração contábil e fiscal.

Resposta: alternativa ___

10. Pode-se afirmar em relação à tributação pelo lucro real trimestral (pode haver mais de uma alternativa):

a) as empresas devem basear-se na apuração do estimado sobre as receitas, para o cálculo e pagamento dos tributos do Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro;

b) se a opção for pela apuração do lucro real trimestral, este deve ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre;

c) não há necessidade de levantamento das Demonstrações Contábeis, com observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal;

d) o Imposto de Renda trimestral será calculado mediante a aplicação da alíquota normal de 15% – quinze por cento – sobre a totalidade da base de cálculo, ou seja, 15% do lucro real e mais uma alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de $ 60.000,00 (limite trimestral);

e) no caso de início de atividades, o limite trimestral não será proporcional ao número de meses.

Resposta: alternativas ______

11. Assinale a alternativa correta:

a) não poderão ser deduzidos do valor do Imposto de Renda trimestral os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixados pela legislação;

b) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual, alternativamente à apuração em cada trimestre. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados uma vez por trimestre;

c) na opção pelo lucro real anual, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas. A partir dessa opção, a empresa está obrigada à apuração do lucro real anual, não podendo mudar a base de tributação pelo lucro presumido;

d) o Imposto de Renda pago mensalmente pelo critério de estimativa deverá ser calculado sobre a receita bruta do contribuinte, que é o somatório dos montantes das vendas de mercadorias ou produtos e dos serviços prestados, não devendo ser acrescidos os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos.

Resposta: alternativa ___

12. Pode-se afirmar em relação à compensação de prejuízos fiscais (pode haver mais de uma alternativa):

a) o montante do prejuízo fiscal que pode ser objeto de compensação com o lucro real é aquele apurado e controlado no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur);

b) no caso de apuração do Imposto de Renda e contribuição social pelo lucro real trimestral, cada trimestre é considerado um período de apuração distinto, sendo que o lucro tributável apurado num trimestre poderá ser compensado com prejuízos fiscais ou bases negativas de contribuição social sobre o lucro de trimestres subsequentes;

c) a compensação está limitada ao máximo de 25% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei;

d) conforme o art. 35 da Instrução Normativa nº 11/96, não existe prazo de prescrição para a compensação.

Resposta: alternativas ______

13. Assinale as alternativas incorretas:

a) exercício social é determinado espaço de tempo no final do qual os contribuintes pessoas jurídicas são obrigados a apurar seus resultados e preparar as demonstrações contábeis, para efeitos comerciais, tributários e societários. O exercício social deve ter a duração de um trimestre, com exceção do primeiro ano de existência da empresa;

b) a data do término do exercício social deve ser fixada no estatuto ou contrato social da pessoa jurídica;

c) ano-calendário é o período de 12 meses consecutivos, compreendido do dia 1º de janeiro a 31 de dezembro, sendo que a legislação do Imposto de Renda utiliza tal expressão para identificar o ano de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

d) período-base trata-se de um conceito utilizado no passado, válido para os contribuintes pessoas físicas, para se referir ao período anual de 1º de janeiro a 31 de dezembro de obtenção e formação da renda tributável e dos demais proventos e valores que compunham a declaração de rendimentos. Na atualidade, foi substituída pela expressão ano-calendário;

e) período-base é a expressão que designa o período de incidência do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, ou seja, o período de apuração da base de cálculo. O período-base de apuração definitiva do Imposto de Renda das pessoas jurídicas pode ser:

- trimestral, com base no lucro real, presumido ou arbitrado;
- anual, com base no lucro real, no caso de opção pelos pagamentos mensais por estimativas, ou, ainda;

- em ocasiões específicas, nos casos de reestruturações societárias – incorporação, fusão ou cisão de empresas – início ou encerramento de atividades.

Resposta: alternativas ______

14. Indique, respectivamente, o Resultado Bruto e o Resultado Líquido do Exercício, com base nos saldos relacionados a seguir:

	$
ISS sobre Serviços	24.750
Dividendos Propostos	38.000
Provisão para o Imposto de Renda	66.000
Custo dos Serviços Prestados	165.000
Despesas Administrativas	182.000
Despesas Financeiras	215.000
Custo das Mercadorias Vendidas	825.000
ICMS sobre Vendas	297.000
Receitas de Serviços Prestados	495.000
Vendas de Mercadorias	1.650.000

a) $ 833.250 e $ 370.250;
b) $ 833.250 e $ 436.250;
c) $ 1.155.000 e $ 370.250;
d) $ 1.155.000 e $ 436.250.

Resposta: alternativa ___

15. Indique o Resultado Bruto e o Resultado Líquido do Exercício, respectivamente, com base nos saldos apurados nas contas relacionadas a seguir:

	$
Custo das Mercadorias Vendidas	500.000
Despesas Financeiras	130.000
ISS sobre Serviços	40.000
Dividendos Propostos	23.000
Provisão para o Imposto de Renda	40.000
Custo dos Serviços Prestados	100.000
Despesas Administrativas	110.000
ICMS sobre Vendas	150.000
Receitas de Serviços Prestados	300.000
Vendas de Mercadorias	1.000.000

a) $ 1.300.000 e $ 230.000;

b) $ 510.000 e $ 230.000;

c) $ 1.300.000 e $ 270.000;

d) $ 510.000 e $ 270.000.

Resposta: alternativa ___

Os testes 16 e 17 constaram em concurso público para Técnico da Receita Federal.

16. (I) Quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, a que estiver obrigado, e deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, será ele tributado obrigatoriamente pelo lucro __________.

(II) Quando conhecida a receita bruta e desde que ocorridas as hipóteses previstas para o cálculo do tributo pela modalidade prevista em lei para as hipóteses do enunciado (I), somente ______________ poderá calcular o imposto com base naquela modalidade.

As lacunas acima são corretamente preenchidas, respectivamente, com as seguintes expressões:

a) real – o fisco;

b) arbitrado – o fisco ou o próprio contribuinte;

c) presumido – o próprio contribuinte;

d) apurado – o fisco;

e) real – o próprio contribuinte.

Resposta: alternativa ___

17. Em face da Constituição Federal, o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza tem as seguintes características:

a) universalidade e progressividade;

b) generalidade e seletividade;

c) cumulatividade e essencialidade;

d) não-cumulatividade e seletividade;

e) progressividade e seletividade.

Resposta: alternativa ___

18. A empresa Indústria, Comércio e Assistência Técnica de Aparelhos Náuticos Ltda. – Icatan, está obrigada à tributação pelo lucro real, tendo escolhido a opção da apuração lucro real anual. Mensalmente, apura e recolhe o Imposto de Renda com base em estimativa sobre suas receitas. Com base nas informações a seguir, assinale a alternativa correspondente ao Imposto de Renda a recolher com base no lucro estimado de outubro de 2007, considerando que as vendas de mercadorias sofrem tributação de 8% e os serviços prestados são tributados em 32%.

Outubro de 2007	Vendas de Mercadorias	Prestação de Serviços
Receitas Brutas (as vendas de mercadorias incluem o IPI)	600.000	40.000
Deduções das Receitas Brutas		
Imposto s/ Produtos Industrializados	30.000	
Imposto s/ Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços	102.600	
Imposto s/ Prestação de Serviços		2.000
Vendas Canceladas e Devoluções	10.000	
Descontos Incondicionais	4.000	
Total das Deduções		
Receitas Líquidas		
Ganhos de Capital		
Lucro na Venda de Imobilizado	20.000	
Receita com Locação de Imóvel	3.000	
Rendimentos nas Operações de Mútuo com Coligadas	5.000	
Total de Ganhos de Capital		
Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os Ganhos de Capital	100	

a) $ 17.000;

b) $ 18.000;

c) $ 19.220;

d) $ 19.320;

e) $ 20.000.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou em concurso público para Perito Criminal da Polícia Federal, do Ministério da Justiça.

19. O art. 175 da Lei das Sociedades por Ações menciona que o Exercício Social terá a duração de um ano e a data de término será fixada no Estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária, o Exercício Social poderá ter duração diversa.

Considerando o texto acima, assinale as alternativas incorretas:

a) Apesar de o Exercício Social normalmente ter a duração de um ano, a companhia pode preparar balanços semestrais, os quais podem servir de base para a distribuição de dividendos intermediários.

b) A companhia não pode ter um Exercício Social com período diferente do anual (12 meses).

c) O término do Exercício Social, quando não estiver previsto no estatuto social da companhia, deve coincidir com o ano civil.

d) Após o encerramento do Exercício Social, é indispensável a preparação e publicação do balanço patrimonial da data final do período contábil.

e) A demonstração do resultado deve ser publicada com a indicação dos valores correspondentes da demonstração do exercício anterior.

Resposta: alternativas ______

11

Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas

11.1 Origens da Contribuição Social sobre o lucro

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; é uma contribuição de competência da União. É uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988. São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

11.2 Fato gerador e base de cálculo

O fato gerador é a obtenção de lucro no exercício; a base de cálculo, nos contribuintes tributados pelo lucro real, é o resultado apurado pela contabilidade, ajustado pelas adições, exclusões e compensações.

11.3 Alíquotas

A contribuição social sobre o lucro é calculada de acordo com as seguintes alíquotas:

a) 9% sobre a base de cálculo das pessoas jurídicas, com exceção das entidades mencionadas a seguir;

b) 8% nas instituições financeiras, compreendendo: bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, bancos de investimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito, sociedades corretoras de seguros, entidades de previdência privada, abertas e fechadas e empresas de arrendamento mercantil.

11.4 Base de cálculo da Contribuição Social – tributação pelo lucro real

As empresas que não podem – ou não querem – optar pelo lucro presumido devem basear-se na apuração do real para o cálculo e pagamento da contribuição social sobre o lucro.

A base de cálculo da CSLL, inicialmente normatizada pela Lei nº 7.689/88, foi alterada pela Lei nº 8.034/90, em seu art. 2º.

Por sua vez, o art. 21 da MP nº 2.037 dispõe que lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior estão sujeitos à incidência da CSLL, enquanto o art. 1º da Lei nº 9.316/99 dispõe que o valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Portanto, a partir de 1º de janeiro de 2001, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão calcular a contribuição social sobre o lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e para a CSLL, ajustado pelas inclusões e exclusões vistas a seguir.

11.4.1 Inclusões – ou adições ao lucro contábil

- resultado negativo da avaliação de investimentos em participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido – equivalência patrimonial;
- valor da reserva de reavaliação baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;
- valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real;
- despesas indedutíveis mencionadas pelo art. 13 da Lei nº 9.249/95;
- lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;
- valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, conforme art. 60 da Lei nº 9.532/97.

11.4.2 Exclusões – ou deduções do lucro contábil

- resultado positivo da avaliação de investimentos em participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido – equivalência patrimonial;
- lucros e dividendos derivados de investimentos em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, que tenham sido registrados como receitas;
- valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, adicionadas no exercício anterior, que tenham sido baixadas no curso do período-base;
- participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

11.5 Apuração trimestral do lucro real

De maneira semelhante ao Imposto de Renda, para fins da apuração da base de cálculo da contribuição social o lucro real pode ser, a critério do contribuinte:

- apurado em cada trimestre; ou
- apurado anualmente.

Se a opção for pela apuração do lucro real trimestral, este deve ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

11.6 Apuração anual do lucro real e opção pelo pagamento mensal da CSLL por estimativa

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual, alternativamente à apuração em cada trimestre. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados sobre as operações do mês, devendo ser pagos até o último dia útil do mês seguinte.

Nessas circunstâncias, de opção pelo lucro real anual, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas. A partir dessa opção, a empresa está obrigada à apuração do lucro real anual, não podendo mudar a base de tributação pelo lucro presumido.

Para o cálculo da CSLL pelo regime de estimativa, a porcentagem a ser aplicada sobre a receita bruta é de 12%, independentemente das atividades exercidas pelo contribuinte pessoa jurídica.

11.6.1 Procedimentos para cálculo da contribuição social por estimativa

BASE DE CÁLCULO

A contribuição social paga mensalmente pelo critério de estimativa deverá ser calculada mediante a aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta auferida nas atividades dos contribuintes.

Ao montante calculado dessa maneira devem ser adicionados os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos, como exemplificado a seguir.

A Empresa Alfa é obrigada à apuração do lucro real para cálculo e pagamento do Imposto de Renda e da contribuição social, tendo optado pelo recolhimento mensal por estimativa e posterior apuração do lucro real anual.

Em novembro, suas receitas foram:

	Vendas de mercadorias	Prestação de serviços
Receitas brutas	500.000	60.000
Deduções das receitas brutas		
Imposto sobre Produtos Industrializados	50.000	
Imposto sobre Circulação de Mercadorias	81.000	
Imposto Sobre Serviços		3.000
Vendas canceladas e devoluções	15.000	
Descontos incondicionais	4.000	
Total das deduções	150.000	3.000
Receitas líquidas	350.000	57.000
Ganhos de capital no mês		
Lucro na venda de ativo imobilizado	30.000	
Receita com locação de imóvel	2.000	
Rendimentos auferidos nas operações de mútuo com coligadas	6.000	
Total de ganhos de capital	38.000	
Imposto de Renda retido na fonte sobre os ganhos de capital	50	

Demonstração da apuração da base de cálculo da contribuição social por estimativa:

	Vendas de mercadorias	Prestação de serviços
Receitas brutas	500.000	60.000
Deduções para apuração da base de cálculo		
Imposto sobre Produtos Industrializados	50.000	–
Vendas canceladas e devoluções	15.000	
Descontos incondicionais	4.000	
Total das deduções	69.000	
Receitas líquidas para efeito da apuração da base de *cálculo*	431.000	60.000

Total das receitas líquidas	491.000
Aplicação da alíquota de 12% para determinar a base de cálculo	12%
Base de cálculo	58.920
Mais: Total do ganho de capital	38.000
Total da base de cálculo da contribuição social	96.920
Cálculo da contribuição devida	
Alíquota da contribuição social	9%
Contribuição social do mês, por estimativa R$ 96.920 × 8%	8.722,80

11.6.2 Contabilização da Contribuição Social calculada e recolhida com base no lucro estimado

Como salientado em inúmeras oportunidades, a contribuição social devida pelo contribuinte é o valor calculado sobre o lucro real anual, que será apurado conforme Demonstrações Contábeis do Exercício anual em 31 de dezembro.

Os recolhimentos mensais, feitos com bases estimadas, são, na realidade, mera antecipação do contribuinte para os cofres da união, por conta do que será devido realmente, a ser apurado pela Contabilidade.

Portanto, a contribuição social paga sobre o lucro estimado de novembro de 20X1, conforme caso prático anterior, deve ser contabilizada como segue:

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE Tributos a recuperar – ou a compensar Contribuição social sobre o lucro – estimativa	8.722,80
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE Contribuição social a recolher	8.722,80

Em dezembro, por ocasião do recolhimento da contribuição social de novembro, a contabilização será:

DÉBITO	$
PASSIVO CIRCULANTE Contribuição social a recolher	8.722,80
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE Bancos conta corrente – disponibilidades	8.722,80

11.7 Cálculo da Contribuição Social nas empresas tributadas pelo lucro presumido

A base de cálculo é a mesma do recolhimento mensal realizado por estimativa, visto na seção anterior, ou seja, é o somatório do resultado da aplicação de 12% sobre a receita bruta mais os ganhos de capital, dos rendimentos de aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos.

A adoção dessa modalidade significa a tributação mensal definitiva com base em percentuais aplicáveis sobre a receita bruta.

CONTABILIZAÇÃO

A contribuição social calculada e recolhida pelo contribuinte com base no lucro presumido é considerada como recolhida definitivamente. Portanto, supondo que o cálculo pelo lucro presumido para o mês de novembro apontasse o mesmo valor do exemplo anterior, a contabilização seria como segue:

DÉBITO	$
DESPESAS OPERACIONAIS Contribuição social – lucro presumido	8.722,80
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE Contribuição social a recolher	8.722,80

Em dezembro, por ocasião do recolhimento do Imposto de Renda de novembro, a contabilização será:

DÉBITO	$
PASSIVO CIRCULANTE Contribuição social a recolher	8.722,80
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE Bancos conta corrente – disponibilidades	8.722,80

11.8 Prazos para pagamentos da Contribuição Social

11.8.1 Opção pela apuração do lucro real trimestral

O Imposto de Renda e a contribuição social a pagar, apurados em cada trimestre, podem ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo. O contribuinte tem a opção de pagar em três quotas mensais, com juros pela taxa Selic até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês.

11.8.2 Opção pelo pagamento mensal da contribuição social por estimativa ou pelo lucro presumido

As empresas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real têm, portanto, a opção pelo pagamento do Imposto de Renda e contribuição social em bases estimadas mensais. Portanto, a contribuição social devida em cada mês, calculada em bases estimadas, deve ser paga até o último dia útil do mês subsequente.

11.9 Compensação da base de cálculo negativa da CSLL

O lucro líquido contábil, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação tributária, pode ser reduzido pela compensação de base de cálculo negativa da CSLL, apurada em exercícios anteriores, para fins de determinação da contribuição social sobre o lucro.

Essa compensação está limitada ao máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei, e não existe prazo de prescrição para a compensação.

Para a compensação de base de cálculo negativa da CSLL apurada no mesmo ano-calendário, é oportuno ressaltar que, no caso de apuração do Imposto de Renda e contribuição social pelo lucro real trimestral, cada trimestre é considerado um período de apuração distinto, e o lucro tributável apurado num trimestre não pode ser compensado com base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro de trimestres subsequentes, exceto nas empresas rurais ou titulares de Programa Especial de Exportação. Além disso, o prejuízo não operacional de um trimestre somente pode ser compensado, nos trimestres seguintes, com lucros da mesma natureza, ao passo que, no regime de pagamentos mensais, o que prevalece é a apuração anual de resultados, de forma que os resultados positivos e negativos do ano são compensados automaticamente, sem nenhuma restrição, qualquer que seja sua natureza (operacional ou não operacional).

11.10 Retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep

O *DOU* de 30 de dezembro de 2003 publicou a Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro, resultado da conversão da Medida Provisória 135, de 30 de outubro do mesmo ano, que, dentre outras disposições, alterou o regime de cálculo e recolhimento e instituiu a obrigatoriedade da retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e também da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) na prestação de diversos serviços.

A instituição de mecanismos de retenção na fonte de tributos é medida fiscal que procura facilitar a fiscalização e aumentar a arrecadação, tornando mais práticos os diversos procedimentos dos órgãos públicos competentes. Com a adoção desses instrumentos de fiscalização e arrecadação, a União Federal procura diminuir os índices de sonegação.

De acordo com o art. 30 da Lei nº 10.833/03, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte

de valores e locação de mão de obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

> *"§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:*
>
> *I – associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;*
>
> *II – sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;*
>
> *III – fundações de direito privado; ou*
>
> *IV – condomínios edilícios.*
>
> *§ 2º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o* caput *as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.*
>
> *§ 3º As retenções de que trata o* caput *serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda."*

Conforme o art. 31, o valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

> *"§ 1º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*
>
> *§ 2º No caso de pessoa jurídica beneficiária de isenção, na forma da legislação específica, de uma ou mais das contribuições de que trata este artigo, a retenção dar-se-á mediante a aplicação da alíquota específica correspondente às contribuições não alcançadas pela isenção."*

De acordo com o art. 34, ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

> *"I – empresas públicas;*
>
> *II – sociedades de economia mista; e*

III – demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI."

Por sua vez, o art. 35 menciona que os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o 3º dia útil da semana subsequente àquela em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço.

Finalmente, o art. 36 diz que os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.

Em resumo, a partir da entrada em vigor da nova lei, em 1º de fevereiro de 2004, cabe às citadas pessoas jurídicas a obrigação de reter e recolher os 4,65% referentes à COFINS, à CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e ao PIS-PASEP dos serviços prestados pelas empresas.

Os 4,65% estão assim divididos:

- COFINS: 3%;
- Contribuição Social: 1%;
- PIS: 0,65%.

O recolhimento dos três tributos será efetuado num único Documento de Arrecadação de Receitas Federais – Darf).

É importante destacar o aspecto dessa obrigatoriedade para a empresa contratante dos serviços: haverá a responsabilidade civil decorrente da imposição legal da retenção na fonte e posterior recolhimento. Se os tributos não forem retidos e recolhidos, o representante legal será responsabilizado pelas autoridades tributárias, gerando uma responsabilidade penal, pois foi cometido o ato ilícito de apropriação indébita.

11.10.1 Limites para a retenção dos tributos

A retenção da Cofins, PIS e Contribuição Social sobre Lucro Líquido só deve ser efetuada quando o valor do serviço for superior a R$ 5 mil por nota fiscal. Esta decisão foi introduzida pela Lei nº 10.925/2004, sancionada recentemente pelo presidente, sendo válida a partir da data de sua publicação no *Diário Oficial da União*, o que aconteceu em 26-7-2004. Caso haja dois ou mais pagamentos a um mesmo prestador de serviços e o montante for superior a R$ 5.000,00, os tributos

deverão ser retidos e recolhidos normalmente nos moldes da legislação anterior. Os tributos retidos por ocasião de serviços prestados acima de R$ 5.000,00 serão apurados quinzenalmente e pagos até a sexta-feira da semana seguinte à da quinzena encerrada. Por exemplo: retenções de 26-7-2004 a 6-8-2004 deverão ser recolhidas aos cofres públicos até o dia 13-8-2004. Portanto, os serviços prestados de pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas deverão sofrer a retenção de 4,65% a título de PIS: 0,65%, Cofins 3% e CSLL 1% quando os pagamentos forem superiores R$ 5.000,00 (cinco mil reais) por nota fiscal.

Testes

1. Com relação à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, pode-se afirmar:
   a) o fato gerador é a venda de mercadorias e a prestação de serviços;
   b) as empresas obrigadas à tributação pelo lucro real não podem recolher a contribuição social com base em estimativas;
   c) os lucros, rendimentos e ganhos de capital não estão sujeitos à incidência da contribuição social;
   d) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão calcular a contribuição social sobre o lucro contábil antes da provisão para o Imposto de Renda e da provisão para a Contribuição Social, ajustados pelas inclusões e exclusões previstas em lei.

   Resposta: alternativa ___

2. Assinale as alternativas corretas, com relação às inclusões e exclusões ao lucro contábil para a determinação da base de cálculo da contribuição social pelo lucro real:
   a) deve ser somado ao lucro contábil o resultado positivo da avaliação de investimentos em participações societárias avaliadas pela equivalência patrimonial;
   b) deve ser diminuído do lucro contábil o valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real;
   c) deve ser diminuído do lucro contábil o valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real adicionadas no exercício anterior, que tenham sido baixadas no curso do período-base;
   d) deve ser diminuído do lucro contábil o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente;

e) devem ser diminuídos do lucro contábil os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido registrados como receitas.

Resposta: alternativas ______

3. Assinale as alternativas corretas, com relação ao cálculo da contribuição social por estimativa:

a) a porcentagem a ser aplicada sobre a receita bruta é de 9%;

b) na apuração da base de cálculo, devem ser adicionados os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos de aplicações financeiras;

c) tanto o ICMS como o ISS podem ser deduzidos das receitas brutas para a obtenção da base de cálculo;

d) os recolhimentos mensais são antecipações do recolhimento para os cofres da União, por conta do total devido, a ser apurado pela Contabilidade, no encerramento do exercício;

e) as receitas com a prestação de serviços não entram na apuração da base de cálculo.

Resposta: alternativas ______

4. Assinale as alternativas corretas, com relação à compensação da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro:

a) o prejuízo não operacional de um trimestre somente poderá ser compensado, nos trimestres seguintes, com lucros da mesma natureza;

b) a compensação está limitada ao máximo de 25% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei;

c) não existe prazo de prescrição para a compensação;

d) o lucro tributável, depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação tributária, poderá ser reduzido pela compensação de base de cálculo negativa;

e) para a compensação de base de cálculo negativa de CSLL apurada no mesmo ano-calendário, é oportuno ressaltar que, no caso de apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social pelo lucro real trimestral, cada trimestre é considerado um período de apuração distinto, sendo que o lucro tributável apurado num trimestre não poderá ser compensado com base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o lucro de trimestres subsequentes, com exceção das empresas rurais ou titulares de Programa Especial de Exportação.

Resposta: alternativas ______

5. A empresa Indústria, Comércio e Assistência Técnica de Aparelhos Náuticos Ltda. – Icatan, está obrigada à tributação pelo lucro real, tendo escolhido a opção da apuração lucro real anual. Mensalmente, apura e recolhe a Contribuição Social sobre o Lucro com base em estimativa sobre suas receitas. Com base nas informações a seguir, assinale a alternativa correspondente à Contribuição Social sobre o Lucro a recolher com base no lucro estimado de novembro de 2007, considerando que as vendas de mercadorias e os serviços prestados foram:

Novembro de 2007	**Vendas de Mercadorias**	**Prestação de Serviços**
Receitas Brutas (as vendas de mercadorias incluem o IPI)	680.000	50.000
Deduções das Receitas Brutas		
Imposto s/ Produtos Industrializados	34.000	
Imposto s/ Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços	1116.280	
Imposto s/ Prestação de Serviços		2.500
Vendas Canceladas e Devoluções	10.000	
Descontos Incondicionais	3.000	
Total das Deduções		
Receitas Líquidas		
Ganhos de Capital		
Lucro na Venda de Imobilizado	15.000	
Receita com Locação de Imóvel	3.000	
Rendimentos nas Operações de Mútuo com Coligadas	5.200	
Total de Ganhos de Capital		
Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os Ganhos de Capital	100	

a) $ 9.700;

b) $ 8.000;

c) $ 9.220;

d) $ 9.572;

e) $ 9.000.

Resposta: alternativa ___

12

Contabilização do Imposto de Renda e Contribuição Social – Imposto de Renda Diferido

Em 20 de agosto de 1998, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação nº 273, por meio da qual aprovou o Pronunciamento nº 25 (NPC 25) do Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon), que trata da Contabilização do Imposto de Renda e da contribuição social.

O Pronunciamento é obrigatório para as companhias abertas, a partir da publicação no *Diário Oficial da União.*

Esse pronunciamento revogou as disposições anteriores contrárias, especialmente o Pronunciamento nº 20 do Ibracon – Imposto de Renda Diferido.

Para facilitar a leitura e a interpretação do Pronunciamento, o texto foi inserido pelos autores neste capítulo, de acordo com o desenvolvimento do tema. Para a identificação, o texto do Pronunciamento está impresso em tipo ***itálico negrito.*** Ao texto do Ibracon foram acrescentados pelos autores do livro, sempre que necessário, comentários e exemplos em tipo normal.

12.1 Problemas contábeis quanto ao registro dos tributos com o Imposto de Renda e Contribuição Social

Existem diferenças, que podem ser significativas em algumas empresas entre o montante dos tributos que devem ser contabilizados como encargos de determinado período contábil e o montante apurado de acordo com a observância da legislação tributária do Imposto de Renda. Essa diferença é consequência do fato de o lucro contábil, na maioria das vezes, divergir do lucro real ou tributável.

Exemplo:

Para facilitar o entendimento, considera-se, de maneira simplificada, que a carga tributária da empresa é de 34%, ou seja, 25% com o Imposto de Renda e 9% com a contribuição social. Claro que na prática nem sempre será possível tal simplificação, por diversos motivos, entre os quais se pode citar o fato de que as bases de cálculo dos dois tributos podem ser diferentes.

Resultado contábil

A Empresa de Tecidos América (ETA) encerrou suas Demonstrações Contábeis em 31-12-X0, tendo apurado um lucro do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda e da contribuição social, de $ 1.000. Consequentemente, o registro contábil dos encargos com os mencionados tributos seria efetuado pelo montante de $ 340, restando um lucro de $ 660 após a provisão.

Resultado fiscal

No entanto, o lucro real – ou tributável – do exercício de X0 foi de $ 800, após as exclusões permitidas e as inclusões exigidas pela legislação tributária.

Consequentemente, o montante dos tributos a serem recolhidos, com base nos aspectos fiscais, seria de $ 272, que é 34% de $ 800.

Há, portanto, uma diferença de $ 68 no montante dos tributos, ou seja, $ 340 apurados pela escrituração contábil, com a observância dos princípios e normas de contabilidade, menos $ 272 apurados com a observância dos aspectos tributários. A demonstração e o controle dessa diferença são efetuados no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Partindo do pressuposto de que ambos os valores estão corretos, o problema é como efetuar os registros contábeis, a fim de observar os adequados princípios, normas e procedimentos emanados da doutrina contábil, sem prejudicar a necessária observância dos aspectos e procedimentos fiscais e tributários relacionados com a apuração e o recolhimento dos tributos sobre o lucro das organizações.

Esse é o objetivo, em resumo, do Pronunciamento NPC 25 do Ibracon, reproduzido a seguir.

É oportuno ressaltar que tais diferenças entre o lucro contábil e o lucro tributável ocorrem em boa parte dos países, ou seja, não é um problema apenas dos contabilistas brasileiros. Em nível internacional, o assunto tem sido discutido por diversas entidades contábeis, entre as quais se cita o International Accounting Standards Board (Iasb), ou Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade, que divulgou o Pronunciamento NIC 12 – Impostos sobre a Renda.

12.2 Textos legais

A CVM – Comissão de Valores Mobiliários, através de sua Deliberação nº 273, de 20 de agosto de 1998, aprova o Pronunciamento NPC 25 do Ibracon sobre a Contabilização do Imposto de Renda e da Contribuição Social e torna obrigatório, para as companhias abertas, o cumprimento das Normas deste Pronunciamento.

Segue a Íntegra da Norma e Procedimento de Contabilidade nº 25

NPC 25 do Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

Contabilização do Imposto de Renda e da Contribuição Social

Procedimentos contábeis aplicáveis

1. Esse procedimento tem por objetivo normalizar o tratamento contábil do Imposto de Renda e da Contribuição Social das entidades.

Seu aspecto principal é a contabilização das consequências fiscais atuais e futuras decorrentes de:

a) recuperação ou liquidação futura do valor contábil de ativos ou passivos reconhecido no balanço patrimonial da entidade;

b) transações e outros eventos do período que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

COMENTÁRIOS DOS AUTORES

O Ibracon está sempre preocupado com o aprimoramento das práticas contábeis no Brasil. Uma de suas principais preocupações é contribuir significativamente para a adaptação de nossas metodologias às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). Nesse sentido, publicou em 1999 o livro *Normas internacionais de contabilidade*, que contém a versão em português das normas publicadas pelo Iasc.

Os autores recomendam a leitura do livro, principalmente das páginas 477 a 528, que tratam da NIC 12 – Impostos sobre a Renda.

2. A contabilização de um ativo ou passivo enseja que a recuperação ou liquidação de seus valores possa produzir alterações nas futuras apurações de Imposto de Renda e contribuição social, através de sua dedutibilidade ou tributação.

Nessa circunstância, este pronunciamento determina que a entidade reconheça, com certas exceções, esse impacto fiscal através da contabilização de um passivo ou de um ativo fiscal diferido, no período em que tais diferenças surgirem.

3. Este pronunciamento determina que a entidade registre contabilmente os efeitos fiscais de suas transações e outros eventos no mesmo período contábil que registra essas transações e os outros eventos. Adicionalmente, quando as transações e os outros eventos forem reconhecidos na demonstração do resultado, todos os efeitos fiscais correspondentes também serão reconhecidos na demonstração do resultado. Quando contabilizados diretamente no patrimônio líquido, a contabilização dos efeitos fiscais também será feita no patrimônio líquido. Este pronunciamento trata também do reconhecimento dos ativos fiscais diferidos decorrentes de prejuízos ou créditos fiscais não realizados, da apresentação do Imposto de Renda e da contribuição social nas demonstrações contábeis e da divulgação de informações sobre tais impostos.

COMENTÁRIOS DOS AUTORES

O objetivo principal do Pronunciamento é disciplinar e normatizar o tratamento contábil das diferenças entre o:

- montante dos tributos calculados sobre o lucro contábil; e
- montante dos tributos calculados sobre o lucro tributável ou real.

4. O ativo fiscal diferido decorrente de prejuízos fiscais de Imposto de Renda e base negativa de contribuição social deve ser reconhecido, total ou parcialmente, desde que a entidade tenha histórico de rentabilidade, acompanhada da expectativa fundamentada dessa rentabilidade por prazo que considere o limite máximo de compensação permitido pela legislação.

5. Para os fins deste pronunciamento, o Imposto de Renda compreende tanto o imposto do próprio país como os impostos de outros países a que a entidade estiver sujeita, sempre que tiver como base os resultados tributáveis. O Imposto de Renda compreende também os impostos que, tal como o imposto retido na fonte, são recolhidos por uma controlada, coligada ou **joint venture** *sobre as distribuições feitas para a entidade.*

6. Este pronunciamento não especifica quando ou como a entidade deve contabilizar os efeitos fiscais de dividendos. As movimentações no patrimônio líquido para atendimento de procedimentos específicos determinados por órgãos regulamentadores serão objeto de pronunciamentos futuros.

12.3 Definições

a) *Resultado Contábil antes do Imposto de Renda é o lucro líquido ou prejuízo de um período, antes da dedução ou acréscimo das despesas ou receitas de Imposto de Renda e da Contribuição Social.*

b) *Resultado Tributável é o lucro ou prejuízo de um período, calculado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, e sobre o qual são devidos ou recuperáveis o Imposto de Renda e a Contribuição Social.*

c) *Despesas ou Receitas de Imposto de Renda e da Contribuição Social – o valor total incluído na determinação do lucro líquido ou prejuízo do período, no tocante a tal imposto e contribuição, abrangendo os valores correntes e diferidos.*

d) *Imposto de Renda e Contribuição Social Correntes – montante do Imposto de Renda e da contribuição social a pagar ou recuperar com relação ao resultado tributável do período.*

e) *Obrigações Fiscais Diferidas são os valores do Imposto de Renda e da contribuição social a pagar em períodos futuros, com relação a diferenças temporárias tributáveis.*

f) *Ativos Fiscais Diferidos são os valores do Imposto de Renda e da contribuição social a recuperar em períodos futuros, com relação a:*

   a) *diferenças temporárias dedutíveis;*

   b) *compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados.*

g) *Base Fiscal de um ativo ou passivo é o valor atribuído a um ativo ou passivo para fins tributários.*

h) *Diferenças Temporárias são as diferenças que impactam ou podem impactar a apuração do Imposto de Renda e da contribuição social decorrente de diferenças temporárias entre a base fiscal de um ativo ou passivo e seu valor contábil no balanço patrimonial. Elas podem ser:*

   1. *tributáveis, ou seja, que resultarão em valores a serem adicionados no cálculo do resultado tributável de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recupe rado ou liquidado;*

   2. *dedutíveis, ou seja, que resultarão em valores a serem deduzidos no cálculo do resultado tributável de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.*

COMENTÁRIOS DOS AUTORES

Existem também as *diferenças permanentes*, que são as que *não impactam* e *não podem impactar*, futuramente, a apuração do Imposto de Renda e da contribuição social.

Por exemplo, a empresa pode contabilizar uma despesa efetuada no exercício contábil, para a qual não há o comprovante fiscal para a devida dedução, ou seja, mesmo que o gasto tenha sido necessário para a atividade empresarial, não será aceito pelo fisco como dedutível.

Outro exemplo de gastos não dedutíveis é a multa paga pelas empresas em decorrência de infração fiscal.

O ajuste do lucro contábil para a apuração do lucro tributável, nessas circunstâncias, *não impacta* a apuração dos tributos; portanto, tais diferenças *não são objeto de normatização* do Pronunciamento NPC 25 do Ibracon.

Exemplo numérico

A Empresa Paulista de Aços (EPA) apurou em 31-12-X0 um lucro contábil do exercício de $ 2.000, antes da despesa com o Imposto de Renda e com a contribuição social.

Foram contabilizadas durante o exercício despesas efetuadas pela diretoria, sem os devidos comprovantes fiscais, no total de $ 100. Também foram contabilizadas despesas com diversas multas por infrações, que totalizaram, no exercício de X0, $ 150. Portanto, o lucro real – ou tributável – foi de $ 2.250, após as inclusões ao lucro contábil das despesas não dedutíveis, que foram contabilizadas. Nesse caso, as despesas do exercício de X0 com o Imposto de Renda e contribuição social devem ser contabilizadas em 31-12-X0 pelo montante de $ 765, considerando a tributação de 34% sobre o lucro, como segue:

DÉBITO	$
Resultado do Exercício Despesas de Imposto de Renda e Contribuição Social	765
CRÉDITO	
Passivo circulante Imposto de Renda e Contribuição Social Correntes	765
Montante a recolher em X1, nos prazos legais, referente a tributos sobre o lucro do exercício de X0	

Nesse exemplo, o lucro contábil seria de $ 1.235, que é $ 2.000 menos $ 765. Em outras palavras, contabilmente falando, as despesas do exercício de X0 com o Imposto de Renda e contribuição social equivalem ao valor de $ 765, já que não se trata de diferenças temporárias, não havendo qualquer relacionamento com a figura do Imposto de Renda diferido.

12.4 Embasamento técnico-contábil

12.4.1 Diferenças temporárias tributáveis

Algumas diferenças temporárias surgem quando se inclui receita ou despesa no resultado contábil em um período, e no resultado tributável em período diferente. A seguir, apresentam-se exemplos de diferenças desse tipo que

são diferenças temporárias tributáveis e, portanto, resultam em obrigações fiscais diferidas:

a) a depreciação considerada na determinação do resultado tributável pode ser diferente daquela que é considerada na determinação do resultado contábil.

Surge, então, uma diferença entre o valor líquido contábil do ativo e sua base fiscal, que é o custo do ativo menos as correspondentes depreciações acumuladas, permitidas pela legislação fiscal. Se essa diferença reverte-se ao longo do tempo, teremos uma diferença temporária. Uma aceleração da depreciação para fins fiscais resulta em uma obrigação fiscal diferida. Por outro lado, uma aceleração da depreciação para fins contábeis resulta em um ativo fiscal diferido;

b) receita contabilizada, mas ainda não recebida, relativa a contratos de longo prazo de construção por empreiteira ou de fornecimento de bens ou serviços, quando celebrados com o governo ou entidades do governo;

c) ganhos de capital registrados contabilmente e decorrentes de vendas de bens do ativo imobilizado, cujo recebimento e tributação dar-se-ão a longo prazo.

COMENTÁRIOS DOS AUTORES

Exemplificando com casos práticos de diferenças temporárias tributáveis e com a contabilização do passivo corrente e passivo diferido:

a) Exemplo prático 1: Depreciação fiscal acelerada

Resultado contábil

As Indústrias de Máquinas Albertinho – IMA Ltda. encerrou suas demonstrações contábeis em 31-12-X0, tendo apurado um lucro contábil de $ 2.000, antes da provisão para o Imposto de Renda e contribuição social. Considerando uma alíquota de 25%, a despesa com o Imposto de Renda seria de $ 500 (25% de $ 2.000) e o lucro líquido final, de $ 1.500 ($ 2.000 menos $ 500).

Resultado tributável – ou lucro real

A IMA goza de incentivos fiscais da depreciação acelerada sobre suas máquinas e equipamentos industriais, podendo deduzir do lucro contábil o montante de $ 300 para apuração do Imposto de Renda. O montante da depreciação acelerada concedida como incentivo fiscal não é contabilizado.

Como o lucro tributável é de $ 1.700, considerando a alíquota de 25%, o Imposto de Renda a recolher a curto prazo é de $ 425 (25% de $ 1.700). Esse valor corresponde ao ***Imposto de Renda Corrente***, que é o montante do Imposto de Renda a pagar com relação ao resultado tributável do período, conforme conceitos anteriores do pronunciamento do Ibracon.

Surge em cena, no entanto, a figura da ***Obrigação Fiscal Diferida***, que é o valor do Imposto de Renda e da contribuição social a pagar em períodos futuros, com relação a diferenças temporárias tributáveis.

Isso ocorre porque o Imposto de Renda que será pago a menor sobre o lucro do exercício de X0, em decorrência da existência do incentivo fiscal não contabilizado, será futuramente recuperado pelo Fisco, visto que, em algum momento no futuro, a empresa vai contabilizar a depreciação normal sobre suas máquinas e equipamentos industriais, mas não poderá deduzir tal depreciação normal para fins de tributação.

A explicação é simples: para fins de apuração do resultado tributável, durante todo o prazo da utilização de máquinas e equipamentos – 12 anos de vida útil, por exemplo –, o somatório dos montantes da depreciação normal – que é contabilizada – com o da depreciação acelerada incentivada – que **não é** contabilizada – não pode ultrapassar 100% do custo de aquisição dos ativos.

Em outras palavras, o incentivo fiscal é, na realidade, uma postergação da obrigação de recolher o Imposto de Renda sobre os lucros. O contribuinte recolhe um valor a menor nos primeiros anos da vigência do incentivo fiscal, mas passa a recolher um valor maior nos últimos anos, proporcionalmente ao montante do Imposto de Renda calculado sobre o lucro contábil.

Com base nesses comentários e demais informações, a contabilização em 31-12-X0 seria como segue, supondo que não há qualquer outra exclusão ou inclusão ao lucro contábil para apuração do lucro tributável.

1. Reconhecimento do Passivo Corrente

DÉBITO	$
RESULTADO DO EXERCÍCIO DE X0 Despesas de Imposto de Renda e contribuição social	425
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE Imposto de Renda e contribuição social correntes	425

Conforme demonstrado, o passivo corrente representa 25% do lucro tributável de $ 1.700.

2. Reconhecimento do Passivo Diferido – ou obrigações fiscais diferidas

DÉBITO	$
RESULTADO DO EXERCÍCIO DE X0 Despesas de Imposto de Renda e contribuição social	75
CRÉDITO	
PASSIVO – EXIGÍVEL A LONGO PRAZO Obrigações fiscais diferidas	75

Corresponde a 25% de $ 300, valor do incentivo fiscal deduzido do lucro contábil para apuração do lucro tributável – ou lucro real.

Demonstra-se, a seguir, que o lucro contábil, após o Imposto de Renda, foi apurado de acordo com rigorosa observância do princípio contábil da competência do exercício:

	$
Resultado contábil antes do IRCS	2.000
Menos: Despesa com o IRCS Tributos correntes Tributos diferidos	 (425) (75)
Lucro contábil após o IRCS	1.500

IRCS = Imposto de Renda e Contribuição Social

b) Exemplo prático 2. Contratos de prestação de serviços de construção por empreitada assinados com pessoa jurídica de direito público

A legislação tributária permite às construtoras de obras públicas a adoção do "regime de caixa" para a tributação do lucro obtido nessas obras. Em outras palavras, podem postergar, para o período do recebimento das faturas, tanto o Imposto de Renda como a contribuição social sobre o lucro contido na receita contabilizada, mas ainda não recebida relativa aos contratos de longo prazo de construção por empreiteira ou de fornecimento de bens ou serviços, quando celebrados com o governo ou entidades do governo.

Exemplo

A Construtora Kai Kai está construindo uma ferrovia para o governo, e encerrou suas demonstrações contábeis em 31-12-X0, apurando um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e contribuição social, de $ 1.700.

Em dezembro de X0, emitiu uma fatura de $ 700, que será recebida em janeiro de X1. Essa fatura foi registrada contabilmente como receita do exercício de X0.

Supondo que o lucro dessa fatura seja de $ 200, a construtora tem a opção de postergar para X1 a tributação desse lucro, no período do efetivo recebimento.

Em resumo, o lucro tributável pode ser apurado pelo regime de caixa, mesmo que o lucro contábil seja apurado corretamente pelo regime de competência, com a contabilização de todas as receitas faturadas, incluindo as que não foram recebidas até o encerramento do exercício.

Continuando com o exemplo anterior, supondo que a construtora tenha exercido a opção do diferimento da tributação e que não haja outra exclusão ou adição ao lucro contábil, há os seguintes resultados, considerando uma alíquota de 34% para os tributos sobre o lucro (25% de Imposto de Renda e 9% de contribuição social):

Resultado contábil

	$
Lucro antes do Imposto de Renda e contribuição social	1.700
Menos: Despesa de Imposto de Renda e contribuição social 34%	(578)
Lucro após o Imposto de Renda e contribuição social	1.122

Resultado tributável – ou lucro real

	$
Lucro contábil, antes do Imposto de Renda e contribuição social	1.700
Exclusão	
Lucro sobre parcela não recebida em X1	(200)
Lucro tributável – ou real	1.500
Tributos devidos sobre o lucro tributável de X1 = 34% de R$ 1.500	510

Passivo diferido

O montante do tributo postergado por causa da opção pelo regime de caixa para fins fiscais terá que ser recolhido futuramente, a partir da concretização do recebimento da fatura. Ou seja, em 31-12-X0, existia um passivo fiscal – ou passivo diferido – no valor de $ 68, que corresponde a 34% de $ 200.

Evidentemente, é a mesma diferença entre $ 578 e $ 510.

Contabilização

a) Reconhecimento do Passivo Corrente

DÉBITO	$
RESULTADO DO EXERCÍCIO DE X0 Despesas de Imposto de Renda e contribuição social	510
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE Imposto de Renda e contribuição social correntes	510

Conforme demonstrado, o passivo circulante representa 34% do lucro tributável de $ 1.500.

b) Reconhecimento do Passivo Diferido – ou obrigações fiscais diferidas

DÉBITO	$
RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTERIOR Despesas de Imposto de Renda e contribuição social	68
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE Obrigações fiscais diferidas	68

A obrigações fiscais diferidas correspondem a 34% de $ 200, valor da tributação do lucro postergado para futura tributação, no exercício do recebimento da fatura.

Demonstra-se, a seguir, que o lucro contábil, após o Imposto de Renda, foi apurado de acordo com rigorosa observância do princípio contábil da competência do exercício:

	$
Lucro contábil antes do Imposto de Renda	1.700
Menos: Despesa com o Imposto de Renda Tributos correntes Tributos diferidos	 (510) (68)
Lucro contábil após o Imposto de Renda	1.122

A reavaliação de ativos é permitida em certas condições, porém não afeta o resultado tributável no período em que ocorre; contudo, a base fiscal do ativo não é ajustada. A diferença entre o valor contábil de um ativo reavaliado

e sua base fiscal constitui uma diferença temporária e dá origem à obrigação fiscal diferida. Assim, mesmo que a entidade não pretenda alienar o ativo, o valor contábil reavaliado é o que será recuperado através da depreciação ou exaustão, gerando, portanto, uma receita tributável correspondente ao excesso de depreciação contábil em relação àquela permitida para fins fiscais.

Nesse caso, o montante dos impostos e contribuições relativo à diferença entre o valor contábil e sua correspondente base fiscal deve ser, nos termos deste pronunciamento, integralmente provisionado, no momento do registro da reavaliação, mediante a utilização de conta retificadora da reserva de reavaliação.

12.4.2 Diferenças temporárias dedutíveis

A seguir são dados exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em ativo fiscal diferido:

a) provisão para garantia de produtos, registrada na contabilidade no período de sua venda, mas dedutível para fins fiscais somente quando realizada;

b) provisão para gasto com manutenção e reparo de equipamentos, deduzidos, para fins fiscais, apenas quando estes forem efetivamente realizados;

c) provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes;

d) provisões contabilizadas acima dos limites permitidos pela legislação fiscal, cujos excessos sejam recuperáveis fiscalmente no futuro, tal como provisão para créditos duvidosos ou em liquidação;

e) provisão para perdas permanentes em investimentos;

f) receitas tributadas em determinado período, que somente serão reconhecidas contabilmente em período ou períodos futuros, para atender ao Princípio da Competência;

g) amortização contábil de ágio que somente será dedutível por ocasião de sua realização por alienação ou baixa;

h) certos ativos podem ser reavaliados, sem que se faça um ajuste equivalente para fins tributários. A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder seu valor contábil ajustado ao valor de mercado (reavaliação negativa), ou valor de recuperação.

COMENTÁRIOS DOS AUTORES

Exemplos de ativos fiscais diferidos e contabilização:

A Indústria Eletrônica Jônattas encerrou suas demonstrações contábeis em 31-12-X0, apurando um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e contribuição social, de $ 1.200.

Considerando uma tributação de 34%, a provisão contábil para os tributos com o Imposto de Renda e contribuição social seria de $ 408.

Dessa maneira, o lucro contábil após a mencionada provisão seria de $ 792, como segue:

	$
Lucro contábil antes do Imposto de Renda e Contribuição Social	1.200
Menos: Despesa de Imposto de Renda e Contribuição Social	(–) 408
Lucro contábil após o Imposto de Renda e Contribuição Social	792

No entanto, a empresa constituiu em 31 de dezembro de X0 as seguintes provisões contábeis que não são aceitas pelo Fisco como dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável ou lucro real. Como comentado, o Fisco aceita a dedução apenas por ocasião do efetivo desembolso da despesa:

	$
Provisão para garantia, por 12 meses, de seus produtos vendidos. A provisão é calculada no momento das vendas, e representa 1% do total das vendas do exercício de X0	200
Provisão para contingências fiscais e trabalhistas	150
Total das provisões contabilizadas como redutoras do lucro contábil do exercício de X0, mas não aceitas como dedutíveis para fins de apuração do lucro tributável ou real	350

Portanto, o resultado tributável (ou lucro real) seria como demonstrado a seguir:

	$
Lucro contábil, antes do Imposto de Renda e contribuição social	1.200
Adições	
Provisões contabilizadas, mas não dedutíveis em X0	350
Lucro tributável – ou lucro real	1.550
Imposto de Renda e contribuição social a recolher – 34% do lucro tributável	527

Ativo diferido

O montante do tributo antecipado sobre as provisões não dedutíveis em X0, que corresponde a 34% de $ 350, igual a $ 119, será aceito como dedutível do lucro tributável dos exercícios futuros.

Em outras palavras, a empresa terá um ativo diferido no valor de $ 119.

Contabilização

a) Reconhecimento do Passivo Corrente

DÉBITO	$
RESULTADO DO EXERCÍCIO DE X0 Despesas de Imposto de Renda e Contribuição Social	527
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE Imposto de Renda e contribuição social correntes	527

Conforme demonstrado, o passivo circulante representa 34% do lucro tributável de $ 1.550.

b) Reconhecimento do Ativo Diferido (ou ativos fiscais diferidos)

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE Ativos Fiscais Diferidos	119
CRÉDITO	
RESULTADO DO EXERCÍCIO DE X0 Despesas de Imposto de Renda e Contribuição Social	119

Demonstra-se, a seguir, que o lucro contábil, após o Imposto de Renda, foi apurado de acordo com rigorosa observância do princípio contábil da competência do exercício:

	$
Lucro contábil antes do Imposto de Renda e contribuição social	1.200
Menos: Despesa com o Imposto de Renda – Passivo corrente Mais: Ativo Fiscal Diferido	(527) 119
Lucro contábil após o Imposto de Renda	792

12.5 Ativo fiscal diferido

Deve-se reconhecer o ativo fiscal diferido com relação a prejuízos fiscais à medida que for provável que no futuro haverá lucro tributável suficiente para compensar estes prejuízos. A avaliação dessa situação é de responsabilidade da administração da entidade e requer julgamento das evidências existentes. A ocorrência de prejuízos recorrentes constitui uma dúvida sobre a recuperabilidade do ativo diferido. Precisa ser claramente entendida a vinculação entre o reconhecimento de ativo fiscal diferido e a avaliação da continuidade operacional da entidade efetuada para a aplicação de princípios contábeis aplicáveis em entidade em liquidação. Certamente, a existência de dúvidas quanto à continuidade operacional demonstra que não é procedente o lançamento contábil dos ativos fiscais diferidos. Por outro lado, apesar de não existir dúvida sobre continuidade, poderão existir circunstâncias em que não seja procedente o registro do ativo fiscal diferido.

Nesse contexto, os pressupostos utilizados para a avaliação da probabilidade de ocorrência de lucros tributáveis futuros, que envolvem providências internas da administração, são evidências mais concretas, ou melhor, administráveis do que pressupostos que envolvem terceiros ou uma situação de mercado (por exemplo, significativo aumento das vendas ou dependência de preço de commodities*). Também, os pressupostos se tornam mais imprecisos na medida em que o período das projeções aumenta. Ao aumentar esse período, diminui a capacidade de administração em elaborar suas melhores estimativas.*

A entidade, ao avaliar a probabilidade de lucro tributável futuro contra o qual possa utilizar os prejuízos fiscais, deve considerar os seguintes critérios:

a) se existem diferenças temporárias tributáveis, relativas à mesma autoridade fiscal, que resultem em valores tributáveis contra os quais esses prejuízos fiscais possam ser utilizados antes que prescrevam;

b) se for provável que terá lucros tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais;

c) se os prejuízos fiscais resultam de causa identificada que provavelmente não ocorrerá novamente;

d) se há oportunidade identificada de planejamento tributário, respeitados os princípios fundamentais de contabilidade, que possa gerar lucro tributável no período em que os prejuízos possam ser compensados. Se não for provável que não haverá lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais, o ativo fiscal diferido não deve ser reconhecido.

COMENTÁRIOS DOS AUTORES

A legislação do Imposto de Renda vigente não estabelece prazos para a prescrição do direito à compensação dos prejuízos fiscais.

Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais, observado o limite máximo de 30%, lembrando que os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, somente podem ser compensados com lucros da mesma natureza, respeitado, também nesse caso, o limite de 30%.

Em outras palavras, não há prazo para a prescrição do direito à compensação dos prejuízos fiscais com os lucros futuros, mas essa compensação está limitada a 30% do lucro tributável.

A diferença surge nos prejuízos fiscais do ano-calendário em curso, entre a apuração trimestral e a mensal, como segue:

Como a apuração trimestral é definitiva, o lucro real de um trimestre não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestre subsequente, ainda que do mesmo ano-calendário. E, se for apurado prejuízo fiscal em um trimestre, a compensação desse prejuízo com o lucro real apurado nos trimestres seguintes ficará sujeita à observância do limite máximo de 30% do lucro real, exceto nas empresas rurais ou titulares de Programa Especial de Exportação.

Além disso, o prejuízo não operacional de um trimestre somente poderá ser compensado, nos trimestres seguintes, com lucros da mesma natureza. O mesmo efeito ocorre em relação à Contribuição Social sobre o Lucro, excepcionada a restrição relativa à compensação de préjuízo não operacional, mas com o limite de 30% alcançando inclusive as empresas rurais ou titulares de Programas Especiais de Exportações (Befiex).

No regime de pagamentos mensais, o que prevalecerá será a apuração anual de resultados, de forma que os resultados positivos e negativos do ano são compensados automaticamente, sem nenhuma restrição, qualquer que seja sua natureza (operacional ou não operacional).

Incidência do adicional de 10%

No regime de apuração trimestral, sobre a parcela do lucro real de um trimestre que exceder a $ 60.000, a incidência do adicional de 10% é definitiva, ao passo que no regime de pagamentos mensais, embora incida o adicional sobre a parcela do lucro tributável mensal que exceder a R$ 20.000, essa incidência somente será definitiva sobre a parcela do lucro real anual que exceder R$ 240.000.

No exemplo a seguir, em uma empresa que se tenha submetido à apuração trimestral do lucro real poderá ocorrer o seguinte:

Trimestre	Resultado apurado		Adicional devido – $
	Lucro real $	Prejuízo fiscal $	
1º	80.000		10% s/20.000 = 2.000
2º	110.000		10% s/50.000 = 5.000
3º	70.000		10% s/10.000 = 1.000
		(30.000)	
Somas	260.000	(30.000)	8.000

Portanto, essa empresa, por ter optado pela apuração trimestral do lucro real, pagou durante o ano, de forma definitiva, adicional de $ 8.000, ao passo que, se houvesse optado pelo pagamento mensal do imposto, seu lucro real anual seria de $ 230.000 ($ 260.000 menos $ 30.000), abaixo, portanto, do limite de incidência do adicional. Nessa hipótese, no regime de pagamentos mensais, em alguns meses a empresa teria ficado sujeita ao adicional sobre a parcela do lucro mensal que excedeu a $ 20.000, mas essa incidência seria provisória, porque o imposto devido mensalmente durante o ano é deduzido do imposto devido sobre o lucro real anual.

12.6 Diferenças temporárias

O Imposto de Renda e a contribuição social correntes, referentes aos períodos correntes e anteriores, devem ser reconhecidos como obrigação, à medida que são devidos. Se o montante já pago, referente aos períodos corrente e anteriores, exceder o montante considerado devido, o excedente, caso seja recuperável, deve ser reconhecido como ativo.

O Imposto de Renda e a contribuição social correntes, relativos ao exercício que se está reportando, devem ser reconhecidos pelo valor que, às alíquotas aplicáveis, se espera pagar ou recuperar.

A obrigação fiscal diferida deve ser reconhecida com relação a todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto se decorrente da compra de ativo não dedutível.

Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis, quando satisfizer a uma das seguintes condições:

a) haver expectativa de geração de lucro tributável no futuro, contra o qual se possam utilizar essas diferenças, demonstradas em planos e projeções da administração; ou

b) existir obrigação fiscal diferida em montante e em período de realização que possibilite a compensação do ativo fiscal diferido.

Mensuração Inicial

O ativo e passivo fiscais diferidos devem ser reconhecidos às alíquotas aplicáveis ao período em que o ativo será realizado ou o passivo liquidado.

Quando se aplicam diferentes alíquotas às diversas faixas de lucro tributável, o ativo e o passivo fiscais devem ser reconhecidos às taxas médias que se esperam aplicar ao lucro tributável ou ao prejuízo fiscal dos períodos em que se prevê a reversão das diferenças temporárias.

Mensurações Posteriores

A entidade, periodicamente, deve reanalisar o ativo fiscal diferido não reconhecido e reconhecê-lo à medida que se tornar provável que no futuro haverá lucro tributável capaz de permitir a recuperação desse ativo. Por exemplo, com a melhoria das condições de negócios, pode ter-se tornado provável que no futuro a entidade venha a gerar lucro tributável, atendendo assim aos critérios de reconhecimento de ativo fiscal diferido.

Por outro lado, o valor contábil de um ativo fiscal diferido deve, também, ser revisto periodicamente e a entidade deve reduzi-lo ou extingui-lo à medida que não for provável que haverá lucro tributável suficiente para permitir a utilização total ou parcial do ativo fiscal diferido. Essa redução ou extinção deve ser revertida à medida que se torne novamente provável a disponibilidade de lucro tributável suficiente.

12.7 Reconhecimento de imposto corrente e diferido

A contabilização de efeitos fiscais correntes e diferidos de uma transação ou outro evento deve ser condizente e acompanhar a contabilização da própria transação ou evento, como detalhado a seguir.

12.7.1 Demonstração de resultado

O montante dos impostos correntes e diferidos, apurados na forma deste pronunciamento, deve ser reconhecido integralmente como despesa ou receita no resultado do período, observando o disposto no item 34.

A maioria dos ativos e passivos fiscais diferidos surge da inclusão de despesa ou receita no lucro contábil em um período diferente daquele em que é tributável ou dedutível. A contrapartida desse diferimento deve ser reconhecida na demonstração do resultado.

O valor contábil dos passivos e ativos fiscais diferidos pode mudar, mesmo que não se altere o valor das diferenças temporárias correlatas. Isso pode ocorrer como resultado do seguinte:

a) mudanças nas alíquotas ou na legislação fiscal;

b) reconsideração da possibilidade de recuperação do ativo fiscal diferido;

c) mudança na maneira pela qual se espera recuperar um ativo.

O Imposto de Renda resultante é reconhecido na demonstração do resultado, salvo quando se relacionar com itens anteriormente debitados ou creditados no patrimônio líquido.

12.7.2 Lançamentos diretos no patrimônio líquido

Os impostos correntes e diferido devem ser registrados diretamente no patrimônio líquido, quando se relacionarem a itens também registrados, no mesmo período ou em período diferente, diretamente no patrimônio líquido, como, por exemplo:

a) mudança no valor contábil do imobilizado decorrente de reavaliação;

b) ajustes de exercícios anteriores.

12.8 Apresentação nas demonstrações contábeis

12.8.1 Ativos e passivos fiscais

No balanço patrimonial, o ativo e o passivo fiscais devem ser apresentados separadamente de outros ativos e passivos, e o ativo e o passivo fiscais diferidos devem distinguir-se dos correntes.

O passivo fiscal corrente deve ser classificado no passivo circulante. O ativo ou passivo fiscal diferido deve ser classificado destacadamente no realizável ou exigível a longo prazo e transferido para o circulante no momento apropriado, mas sempre evidenciando tratar-se de item fiscal diferido.

Compensação

A entidade só deve compensar ativo e passivo fiscais se, tendo direito legal para tanto, pretender quitá-lo em bases líquidas, ou simultaneamente realizar o ativo e liquidar a obrigação.

Despesa ou Receita de Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Resultado do Exercício

A despesa ou receita tributária sobre os resultados das atividades ordinárias do exercício deve ser apresentada na demonstração do resultado, em conta destacada após o resultado contábil antes do Imposto de Renda e da contribuição social, e antes de apurar o lucro líquido ou prejuízo do exercício.

A despesa ou receita tributária sobre resultados extraordinários deve ser apresentada como componente de tais resultados.

12.9 Divulgação em notas explicativas

As demonstrações contábeis e/ou as notas explicativas devem conter, quando relevantes, informações evidenciando:

a) montante dos impostos correntes e diferido registrados no resultado, patrimônio líquido, ativo e passivo;

b) natureza, fundamento e expectativa de prazo para realização de cada ativo e obrigação fiscais diferidos;

c) efeitos no ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido decorrente de ajustes por alteração das alíquotas ou por mudança na expectativa de realização ou liquidação dos ativos ou passivos diferidos;

d) montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados para os quais não se reconheceu contabilmente um ativo fiscal diferido, com a indicação do valor dos tributos que não se qualificam para esse reconhecimento;

e) conciliação entre o valor debitado ou creditado ao resultado do Imposto de Renda e contribuição social e o produto do resultado contábil antes do Imposto de Renda multiplicável pelas alíquotas aplicáveis, divulgando-se também tais alíquotas e suas bases de cálculo;

f) natureza e montante de ativos cuja base fiscal seja inferior a seu valor contábil.

COMENTÁRIOS DOS AUTORES

Segue um exemplo de Nota Explicativa, com base em Demonstrações Contábeis de uma grande empresa de capital aberto.

Nota Explicativa às Demonstrações Contábeis da Companhia XJ – valores em milhares de reais

Imposto de Renda e Contribuição Social

a) *Imposto de Renda e Contribuição Social corrente*

A diferença entre a taxa efetiva e nominal do Imposto de Renda e contribuição social é decorrente, principalmente, da exclusão do ganho de equivalência patrimonial no cálculo das apurações fiscais. No exercício anterior, a Companhia XJ apurou prejuízo fiscal.

b) *Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos*

O Imposto de Renda e a Contribuição Social diferidos ativos e passivos apresentam a seguinte natureza:

	X1	X0
Ativo		
Imposto de Renda diferido		
Ajuste a valor presente	85	30
Provisão para devedores duvidosos	400	270
Provisão para contingências trabalhistas e fiscais	500	350
Prejuízos fiscais	150	90
Outros	10	
Contribuição social diferida		
Ajuste a valor presente	30	10
Provisão para devedores duvidosos	200	80
Base negativa	40	20
Outros	3	
Menos: Parcela classificada no realizável a longo prazo	1.200	790
Total dos tributos – ativo diferido a curto prazo	218	60
Passivo		
Imposto de Renda diferido		
Lucro auferido no exterior, mas não disponibilizado	700	900
Depreciação fiscal acelerada	300	240
Outros	30	
Total dos tributos – passivo diferido a curto prazo	1.030	1.140

O Imposto de Renda e a Contribuição Social diferidos ativos serão compensados com lucros tributáveis em exercícios futuros.

12.10 Exemplo prático

Para ilustrar os conceitos estudados neste capítulo, apresenta-se, a seguir, um exemplo que envolve a contabilização dos tributos correntes e diferidos.

É oportuno lembrar ainda que as alíquotas e diferenças utilizadas são meramente ilustrativas.

a) Informações disponíveis

A Companhia Tributex Ltda., ao calcular a provisão para tributos referentes ao período de 20X0, efetuou as adições e exclusões ao lucro líquido do período (antes do Imposto de Renda), conforme demonstrado no quadro a seguir.

Apenas para fins didáticos, utiliza-se alíquota de 30% para cálculo dos tributos.

Lalur – Livro de Apuração do Lucro Real – Período 20X0	$
Resultado contábil antes do IR e CS = RCAIRCS	**8.000**
Inclusões	
Despesas sem comprovantes	500
Exclusões	
Lucro na venda de imóveis a longo prazo (a receber em X2)	1.000
Equivalência Patrimonial	2.000
Resultado Tributável – Lucro Real – fiscal	**5.500**

Cálculo dos tributos correntes e diferidos

	$	IRCS	Contabilização
RCAIRCS	8.000		
Inclusão permanente			
+ Despesas sem comprovantes	500		
Exclusão permanente			
– Equivalência patrimonial	2.000		
	6.500	**1.950**	**D – Despesa de IR e CS**
Exclusão temporária			
– Lucro a longo prazo	1.000	300	**C – Obrigações fiscais diferidas**
Resultado Tributável	**5.500**	**1.650**	**C – IR e CS Correntes**

Lançamentos contábeis

Resultado contábil		Obrigações fiscais diferidas		IR e CS Correntes	
RCAIRCS	8.000				
1.950		SF	300	SF	1.650

SF = Saldo final

No período de 20X1, para cálculo dos tributos, foram efetuadas as seguintes inclusões e exclusões ao lucro contábil:

Lalur – Livro de Apuração do Lucro Real – Período 20X1	$
Resultado contábil antes do IR e CS = RCAIRCS	**15.000**
Inclusões	
Despesas sem comprovantes	1.500
Provisão para créditos de cobrança duvidosa	400
Provisão para despesas com garantia	1.600
Exclusões	
Equivalência patrimonial	4.000
Receita de vendas para o governo não recebidas	500
Depreciação acelerada	1.300
Resultado Tributável – Lucro Real – fiscal	**12.700**

Cálculo dos tributos correntes e diferidos

	$	IRCS	Contabilização
RCAIRCS	15.000		
Inclusão permanente			
+ Despesas sem comprovantes	1.500		
Exclusão permanente			
– Equivalência patrimonial	(4.000)		
	12.500	3.750	D – Despesa de IR e CS
Inclusões temporárias			
+ Devedores duvidosos	400		
+ Provisão para garantias	1.600		
	2.000	600	D – Ativos fiscais diferidos
Exclusões temporárias			
– Vendas para o governo	(500)		
– Depreciação incentivada	(1.300)		
	(1.800)	(540)	C – Obrigações fiscais diferidas
Lucro Real	12.700	3.810	C – IR e CS correntes

Lançamentos contábeis

Resultado contábil		Ativos fiscais diferidos		Obrigações fiscais diferidas		IR e CS correntes	
RCAIRCS	15.000			SI	300	SI	1.650
						1.650	Pagamento
3.750		600			540		3.810
SF	11.250	600	SF	SF	840	SF	3.810

SI = Saldo inicial SF = Saldo final

No período de 20X2, a Companhia Tributex apurou um prejuízo contábil (antes do Imposto de Renda) no valor de $ 200. Calcule o lucro real e a eventual provisão para Imposto de Renda, considerando que em 20X2 ocorreram os seguintes eventos:

	$
Perdas com devedores baixadas contra a provisão	400
Despesas sem comprovantes	1.500
Recebimento da receita de vendas para o governo do exercício anterior	500
Recebimento da parcela referente à venda do imóvel 20X0	1.000
Resultado da equivalência patrimonial (receita)	500
Pagamento de despesas com garantias provisionadas em 20X1	1.600

Cálculo dos tributos correntes e diferidos

	$	IRCS	Contabilização
RCAIRCS	**(200)**		
Inclusão permanente			
+ Despesas sem comprovantes	1.500		
Exclusão permanente			
– Equivalência patrimonial	(500)		
	800	**240**	**D – Despesa de IR e CS**
Reversões de inclusões temporárias			
– Provisão devedores duvidosos	(400)		
– Provisão para garantias	(1.600)		
	(2.000)	**(600)**	**C – Ativos fiscais diferidos**
Reversões de exclusões temporárias			
+ Vendas para o governo	500		
+ Lucro a longo prazo	1.000		
	1.500	**450**	**D – Obrigações fiscais diferidas**
Resultado tributável	**300**	**90**	**C – IR e CS correntes**

Lançamentos contábeis

Resultado contábil		Ativos fiscais diferidos		Obrigações fiscais diferidas		IR e CS correntes	
200	RCAIRCS	600	SI	SI	840	SI	3.810
						3.810	Pagamento
240			600	450			90
		0	SF	SF	390	SF	90

12.11 Instrução CVM nº 371, de 27 de junho de 2002

Dispõe sobre o registro contábil do ativo fiscal diferido decorrente de diferenças temporárias e de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social.

Art. 1º O registro contábil do ativo fiscal diferido, pelas companhias abertas, decorrente de diferenças temporárias e de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social sobre o lucro líquido, bem como a manutenção desse registro, deverão observar, além do disposto na Deliberação CVM nº 273, de 20 de agosto de 1998, as disposições contidas nesta Instrução.

Art. 2º Para fins de reconhecimento inicial do Ativo Fiscal Diferido, a companhia deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I – apresentar histórico de rentabilidade;

II – apresentar expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, fundamentada em estudo técnico de viabilidade, que permitam a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de 10 (dez anos); e

III – os lucros futuros referidos no inciso anterior deverão ser trazidos a valor presente com base no prazo total estimado para a sua realização.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica às companhias recém-constituídas ou em processo de reestruturação operacional e reorganização societária, cujo histórico de prejuízos sejam decorrentes de sua fase anterior.

Art. 3º Presume-se não haver histórico de rentabilidade na companhia que não obteve lucro tributável em, pelo menos, 3 (três) dos cinco últimos exercícios sociais.

Parágrafo único. A presunção de que trata o *caput* deste artigo poderá ser afastada caso a companhia divulgue, em nota explicativa às demonstrações financeiras, justificativa fundamentada das ações que estiverem sendo implementadas, objetivando a geração de lucro tributário.

Art. 4º O estudo técnico a que se refere o inciso II do art. 2º deve ser examinado pelo conselho fiscal e aprovado pelos orgãos de administração da companhia, devendo, ainda, ser revisado a cada exercício, ajustando-se o valor do ativo fiscal diferido sempre que houver alteração na expectativa da sua realização.

Art. 5º O auditor independente, ao emitir a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, deve avaliar a adequação dos procedimentos para a constituição e a manutenção do ativo e do passivo fiscal diferido, inclusive no que se refere às premissas utilizadas para a elaboração e atualização do estudo técnico de viabilidade referido nesta Instrução.

Art. 6º As companhias abertas deverão manter em boa ordem, pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, ou enquanto perdurar a tramitação de processo administrativo instaurado pela CVM, toda a documentação e memórias de cálculo relativas à elaboração do estudo técnico de viabilidade referido nesta Instrução.

Art. 7º Além das informações requeridas no pronunciamento do IBRACON aprovado pela Deliberação CVM nº 273/98, e sem prejuízo do parágrafo único do art. 3º desta Instrução, as companhias abertas deverão divulgar, em nota explicativa:

I – estimativa das parcelas de realização do ativo fiscal diferido, discriminadas ano a ano para os primeiros 5 (cinco) anos e, a partir daí, agrupadas em períodos máximos de 3 (três) anos, inclusive para a parcela do ativo fiscal diferido não registrada que ultrapassar o prazo de realização de 10 (dez) anos referido no inciso II do art. 2º;

II – efeitos decorrentes de eventual alteração de realização do ativo fiscal diferido e respectivos fundamentos, consoante o disposto no art. 4º; e

III – no caso de companhia recém-constituída, ou em processo de reestruturação operacional ou reorganização societária, descrição das ações administrativa que contribuirão para a realização futura do ativo fiscal diferido.

Art. 8º As companhias abertas, enquanto não se adaptarem às disposições contidas nos arts. 2º e 4º desta Instrução, estão impedidas de reconhecer, em suas demonstrações contábeis, qualquer novo ativo fiscal diferido.

Art. 9º Esta Instrução entra em vigor na data da sua publicação.

Testes

Teste que constou em Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

1. Identifique a alternativa incorreta. De acordo com a Instrução CVM nº 371/02, para fins de reconhecimento inicial do ativo fiscal diferido, a companhia deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:
   a) apresentar histórico de rentabilidade;
   b) apresentar expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, fundamentada em estudo técnico de viabilidade, que permitam a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de 10 (dez) anos; e
   c) probabilidade de inexistência de rentabilidade na companhia, uma vez que não obteve lucro tributável em, pelo menos, 2 (dois) dos 5 (cinco) últimos exercícios sociais;
   d) os lucros futuros referidos no inciso anterior deverão ser trazidos a valor presente com base no prazo total estimado para a sua realização.

   Resposta: alternativa ___

Teste que constou em concurso público para Contador Junior da Petrobras.

2. Julgue os itens a seguir, quanto à contabilização dos efeitos tributários de uma diferença temporária no reconhecimento de uma despesa para fins contábeis e fiscais e assinale as alternativas incorretas:
   a) o registro de uma despesa de provisão para contingências na contabilidade só é dedutível para fins de Imposto de Renda de pessoa jurídica no pagamento e liquidação da contingência;
   b) o registro de uma despesa de provisão para contingência em determinado período, sem que tenha ocorrido o pagamento correspondente, gerará um aumento na despesa de Imposto de Renda;
   c) o pagamento do imposto sobre provisão para contingência não paga gera um ativo de crédito tributário;
   d) o Imposto de Renda não será devido se a contingência for de natureza tributária;
   e) caso venha a ocorrer a reversão da contingência não paga, o registro no resultado produzirá efeito direto sobre o cálculo da despesa de Imposto de Renda.

   Resposta: alternativas ______

Teste que constou em concurso para Auditor Fiscal do INSS (Contribuições Previdenciárias).

3. As empresas mercantis devem preparar as demonstrações contábeis em cada período, nelas contemplando o valor correspondente ao Imposto sobre a Renda. Acerca desse assunto, julgue os itens a seguir e assinale as alternativas correta.
   a) no balanço, o Imposto sobre a Renda pode ser apresentado no ativo e no passivo, simultaneamente;
   b) o Imposto sobre a Renda pode ser um passivo circulante ou um passivo de longo prazo;
   c) o Imposto sobre a Renda, se classificável no ativo, será registrado sempre no circulante e nunca no realizável a longo prazo;
   d) pelas normas fiscais, o valor do Imposto sobre a Renda provisionado em despesa em um determinado período não pode ser afetado por uma despesa considerada como não dedutível, em condições permanentes, que tenha influenciado na determinação do lucro líquido do período;
   e) o valor do Imposto sobre a Renda de ajuste de exercícios anteriores deve ser reconhecido como resultado do exercício em que o ajuste foi contabilizado.

   Resposta: alternativas ______

4. Assinale a alternativa incorreta:

   a) a diferença entre o valor contábil de um ativo reavaliado e sua base fiscal constitui uma diferença temporária e dá origem à obrigação fiscal diferida;

   b) a provisão para garantia de produtos, registrada na contabilidade no período de sua venda, mas dedutível para fins fiscais somente quando realizada, é um exemplo de diferença temporária dedutível, que resulta em ativo fiscal diferido;

   c) mesmo que a empresa não pretenda alienar o ativo, o valor contábil reavaliado é o que será recuperado através da depreciação ou exaustão, gerando, portanto, uma receita tributável correspondente ao excesso de depreciação contábil em relação àquela permitida para fins fiscais;

   d) deve-se reconhecer o ativo fiscal diferido com relação aos prejuízos fiscais, independentemente das probabilidades futuras de que haverá lucro tributável suficiente para compensar estes prejuízos.

   Resposta: alternativa ___

5. Não são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em ativo fiscal diferido:

   a) provisão para perdas permanentes em investimentos;

   b) gastos contabilizados como despesas ou custos da empresa, para os quais não há comprovantes fiscais;

   c) provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes;

   d) provisões contabilizadas acima dos limites permitidos pela legislação fiscal, cujos excessos sejam recuperáveis fiscalmente no futuro, tal como provisão para créditos duvidosos ou em liquidação.

   Resposta: alternativa ___

6. São exemplos de diferenças permanentes:

   a) provisão para garantia de produtos, registrada na contabilidade no período de sua venda, mas dedutível para fins fiscais somente quando realizada;

   b) provisão para gasto com manutenção e reparo de equipamentos, deduzida, para fins fiscais, apenas quando for efetivamente realizada;

   c) receitas tributadas em determinado período, que somente serão reconhecidas contabilmente em período ou períodos futuros, para atender ao Princípio da Competência;

   d) amortização contábil de ágio que somente será dedutível por ocasião de sua realização por alienação ou baixa;

e) pagamento dos gastos realizados por parentes da diretoria, sem a devida documentação comprobatória e que não estejam vinculados às atividades da empresa.

Resposta: alternativa ___

7. Pode-se afirmar em relação ao ativo fiscal diferido decorrente de prejuízos fiscais de Imposto de Renda e base negativa de contribuição social:

a) a legislação do Imposto de Renda vigente estabelece o prazo de 3 anos para a prescrição do direito à compensação dos prejuízos fiscais;

b) a empresa, ao avaliar a probabilidade de lucro tributável futuro contra o qual possa utilizar os prejuízos fiscais, deve considerar, entre outros aspectos, a probabilidade de que terá lucros tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais;

c) o ativo fiscal diferido deve ser reconhecido se não for provável que não haverá lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais;

d) não há prazo para a prescrição do direito à compensação dos prejuízos fiscais com os lucro futuros, mas essa compensação está limitada a 25% do lucro tributável.

Resposta: alternativa ___

8. Assinale as alternativas corretas:

a) as demonstrações contábeis e/ou as notas explicativas devem conter, quando relevantes, informações evidenciando a natureza, o fundamento e expectativa de prazo para realização de cada ativo e obrigação fiscais diferidos;

b) os ativos fiscais diferidos são os valores do imposto de renda e da contribuição social a recolher em períodos futuros;

c) as obrigações fiscais diferidas são os valores do Imposto de Renda e da Contribuição Social a recolher em períodos futuros, com relação às diferenças permanentes entre o lucro contábil e o lucro tributável;

d) as demonstrações contábeis e/ou as notas explicativas devem conter, quando relevantes, informações evidenciando o montante das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais não utilizados para os quais não se reconheceu contabilmente um ativo fiscal diferido, com a indicação do valor dos tributos que não se qualificam para esse reconhecimento;

e) as empresas de capital aberto devem preparar e divulgar a conciliação entre o valor debitado ou creditado ao resultado do Imposto de Renda e Contribuição Social e o produto do resultado contábil antes do Imposto de Renda multiplicável pelas alíquotas aplicáveis, divulgando-se também tais alíquotas e suas bases de cálculo.

Resposta: alternativas ______

13

Contribuição Social sobre o Faturamento (Cofins)

A Cofins – antigo Finsocial – foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Trata-se, na realidade, da contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, um tributo que incide sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas.

Os objetivos da seguridade social são os de assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

13.1 Contribuintes

Conforme o art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, o sujeito passivo da mencionada obrigação tributária é *a pessoa jurídica* em geral e a ela equiparada pela legislação do Imposto de Renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis.

O § 7º do art. 195 da Constituição Federal dispõe sobre a isenção de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que cumprem os quesitos estabelecidos em Lei para o enquadramento como entidade filantrópica, tais como:

- os asilos;
- os orfanatos;
- as santas casas de misericórdia etc.

Também estão isentas do recolhimento da Cofins:

a) as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP) que optarem pelo sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições (Simples), conforme a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, alterada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, no período em que ficarem submetidas ao regime simplificado;

b) as associações, os sindicatos, as federações, as organizações reguladoras de atividades profissionais e demais entidades classistas, relativamente às arrecadações provenientes de mensalidades, contribuições ou anuidades fixadas em lei ou pelo Estatuto ou Assembleia dessas entidades e destinadas ao custeio de suas atividades essenciais;

c) as sociedades cooperativas, com observância do disposto na legislação própria, relativamente aos atos cooperativos de suas finalidades. Não estão isentas as cooperativas de consumo, cujos objetivos sejam a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, as quais estão sujeitas às mesmas normas de incidência da contribuição aplicável às demais pessoas jurídicas.

13.2 Base de cálculo e alíquota

13.2.1 Base de cálculo

A base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, sendo irrelevante a atividade e a classificação contábil das receitas, excluídos os valores relativos:

- ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nas empresas contribuintes desse imposto, quando destacado em separado no documento fiscal;
- ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- às vendas canceladas, às devoluções de clientes e aos descontos concedidos incondicionalmente, a qualquer título;
- às reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem entrada de novas receitas;

- ao resultado positivo – lucro – obtido em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método da equivalência patrimonial – valor do patrimônio líquido;
- aos lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas;
- à receita decorrente da venda de itens do ativo permanente;
- à exportação de mercadorias para o exterior; e
- aos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

As receitas financeiras integram a base de cálculo da Cofins.

Nas operações no mercado futuro, será considerada receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

Nas transações de câmbio, será considerada receita bruta a diferença bruta positiva entre o preço de venda e o de compra da moeda estrangeira.

Revenda de automóveis: a base de cálculo da Cofins é a diferença entre o preço pago pelo carro e o de venda ao consumidor final.

Construção civil: o pagamento da Cofins será feito no momento do pagamento do bem ou serviço, quando o dinheiro entrar na empresa, ou seja, pelo regime de caixa no faturamento.

13.2.2 Alíquota

Três por cento, a partir de fevereiro de 1999, para as empresas tributadas pelo lucro presumido.

13.3 Caso prático – cálculo e contabilização da Cofins[1]

Para facilitar o entendimento da sistemática da apuração da base de cálculo e posterior contabilização da Cofins sobre o faturamento, passa-se a um exemplo prático:

[1] Exemplo válido para as empresas tributadas pelo lucro presumido.

RECEITAS BRUTAS DA EMPRESA KDILAQ LTDA. EM JANEIRO	$
Vendas de mercadorias para o mercado nacional	1.500.000
Vendas de mercadorias para o exterior	300.000
Receitas com prestação de serviços	700.000
Total das receitas brutas	2.500.000
DEDUÇÕES DAS RECEITAS BRUTAS	
Vendas canceladas e devoluções	50.000
Descontos incondicionais	30.000
Imposto sobre produtos industrializados	300.000
Imposto sobre circulação de mercadorias	270.000
Imposto sobre serviços	35.000
Cofins sobre o faturamento mensal – ainda não calculado e contabilizado	
Total das deduções das receitas brutas	685.000
Total das receitas líquidas	1.815.000
Receitas financeiras	100.000

Com base nesses valores, o cálculo da contribuição para a Cofins seria efetuado da seguinte maneira:

	$
Vendas de mercadorias para o mercado nacional	1.500.000
Receitas com prestação de serviços	700.000
Total do faturamento do mês, para efeito de cálculo da Cofins	2.200.000
Exclusões das receitas brutas	
Vendas canceladas e devoluções	50.000
Descontos incondicionais	30.000
Imposto sobre produtos industrializados	300.000
Total das exclusões das receitas brutas	380.000
Receitas financeiras	100.000
Total da base de cálculo da Cofins	1.920.000
Alíquota da Cofins	3,00%
Valor da Cofins do mês de janeiro	57.600

Contabilização no mês do provisionamento em janeiro:

	$
DÉBITO	
DESPESAS OPERACIONAIS Tributos incidentes sobre vendas Cofins sobre o faturamento bruto	57.600
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE Cofins a recolher	57.600

Contabilização no mês do pagamento:

DÉBITO PASSIVO CIRCULANTE Cofins a recolher	57.600
CRÉDITO ATIVO CIRCULANTE Disponibilidades – Bancos Conta Corrente	57.600

13.4 Cobrança não cumulativa da Cofins

A Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003 introduziu a figura da cobrança não cumulativa da Cofins. A nova forma de cobrança entrou em vigor em 1º de fevereiro de 2004, sendo que as alterações devem ser observadas pelas empresas tributadas com base no lucro real.

A partir daquela data, o tributo deixou de incidir em cascata nas várias fases dos processos produtivos. Para facilitar o entendimento, seguem os principais tópicos da mencionada lei, que já foi alterada pela MP nº 183 e pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 já inseridas no texto:

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003

Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

CAPÍTULO I
DA COBRANÇA NÃO CUMULATIVA DA COFINS

"Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I – isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II – não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III – auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – de venda de álcool para fins carburantes; (Redação da Lei nº 10.865/04)

V – referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação da Lei nº 10.865/04)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; (Redação da Lei nº 10.865/04)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Redação da Lei nº 10.865/04)

(Redação anterior) – I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação da Lei nº 10.865/04)

III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado;

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Art. 4º A pessoa jurídica que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado a venda, utilizará o crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção, a ser descontado na forma do art. 3º, somente a partir da efetivação da venda.

Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação da Lei nº 10.865)

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica optante pelo regime previsto no art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado na forma do art. 3º, na proporção das receitas efetivamente recebidas.

Art. 8º A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

Parágrafo único. O crédito a ser descontado na forma do art. 3º somente poderá ser utilizado na proporção das receitas reconhecidas nos termos do caput.

Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI – sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não se lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3 das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação da Lei nº 10.865/04)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX – as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação da Lei nº 10.865/04)

X – as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI – as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII – as receitas decorrentes de serviços: (Redação da Lei nº 10.865/04)

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Redação da Lei nº 10.865/04)

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XIV – as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV – as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XVI – as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XVII – as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Redação da Lei nº 10.865/04)

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, *telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Redação da Lei nº 10.865/04)*

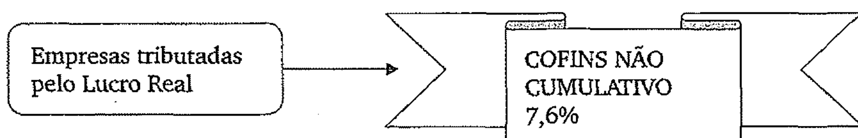
XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Redação da Lei nº 10.865/04)"

Resumo:

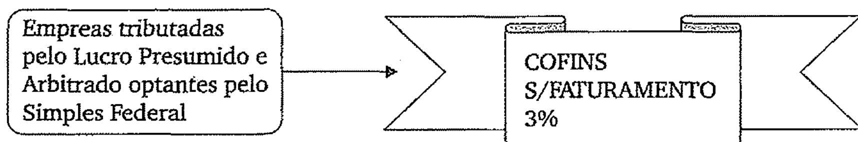
a) Empresas tributadas com base no lucro real

Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).



b) Demais empresas e outras entidades

Continuam sujeitas ao regime anterior, ou seja, cumulativo da COFINS (com alíquota de 3%, sem direito a quaisquer créditos), as empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, as optantes pelo Simples Federal, as pessoas jurídicas imunes a impostos, os órgãos públicos e suas autarquias e fundações, as cooperativas, as receitas decorrentes de cobrança monofásica e substituição tributária, as empresas de telecomunicações, jornalísticas, de radiodifusão, instituições financeiras, vigilância e transporte de valores.



13.4.1 DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

A Secretaria de Receita Federal instituiu o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), que, de acordo com a disposição da Instrução Normativa SRF 387, de 20 de janeiro de 2004, deve ser entregue pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

O documento refere-se à apuração da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) não cumulativa.

O Dacon é semelhante ao Lalur, visto que o contribuinte deverá manter o controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos.

Testes

1. Com base nas informações disponíveis, calcule e assinale a alternativa correspondente à provisão para a Cofins do mês de maio de 2007.

Receitas brutas da empresa Júnior Ltda. em maio de 2007	**$**
Vendas de mercadorias para o mercado nacional	1.100.000
Receitas com prestação de serviços – clientes nacionais	300.000
Receitas com prestação de serviços – clientes no exterior, com ingresso de divisas para o país	100.000
Total das receitas brutas	1.500.000
DEDUÇÕES DAS RECEITAS BRUTAS	
Vendas canceladas e devoluções	30.000
Descontos incondicionais	10.000
Imposto sobre produtos industrializados	200.000
Imposto sobre circulação de mercadorias	150.000
Imposto sobre serviços	9.000
Total das deduções das receitas brutas	399.000
Total das receitas líquidas	1.101.000
Receitas financeiras	20.000
Receitas operacionais decorrentes de ganho de equivalência patrimonial na avaliação de investimentos em participações societárias em controladas	70.000
Receitas não operacionais decorrentes da venda de ativos imobilizados	40.000

a) $ 33.000;
b) $ 30.000;
c) $ 35.400;
d) $ 40.000;
e) $ 34.500.

Resposta: Alternativa ___

2. Assinale a(s) alternativa(s) correspondente(s) à(s) entidade(s) desobrigada(s) do recolhimento da Cofins:
   a) as instituições financeiras;
   b) as entidades beneficentes de assistência social que cumprem os quesitos estabelecidos em Lei para o enquadramento como entidade filantrópica;
   c) as construtoras;
   d) as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP) que optarem pelo sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições (Simples), no período em que ficarem submetidas ao regime simplificado;
   e) as entidades beneficentes de assistência social, mesmo que não cumpram os quesitos estabelecidos em Lei para o enquadramento como entidade filantrópica;
   f) as sociedades cooperativas de consumo, com observância do disposto na legislação própria, cujo objetivo é a compra e o fornecimento de bens aos consumidores.

   Resposta: alternativas ______

3. Pode-se afirmar em relação à base de cálculo da Cofins (pode haver mais de uma alternativa correta):
   a) pode ser excluído o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
   b) não pode ser excluído o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas empresas contribuintes desse imposto, quando destacado em separado no documento fiscal;
   c) fazem parte da base de cálculo os lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas;

d) não integram a base de cálculo as receitas com a exportação de mercadorias para o exterior;

e) a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, sendo irrelevante a atividade e a classificação contábil das receitas.

Resposta: alternativas ______

4. Assinale a alternativa incorreta:

a) nas transações de câmbio, será considerada receita bruta: a diferença bruta positiva entre o preço de venda e o de compra da moeda estrangeira;

b) nas revendas de automóveis, a base de cálculo da Cofins é a diferença entre o preço pago pelo carro e o de venda ao consumidor final;

c) os resultados positivos dos ajustes diários ocorridos no mês nas operações no mercado futuro não integram a base de cálculo da Cofins;

d) uma construtora de obras civis que faturou um serviço em janeiro de 2007, mas recebeu apenas em maio, passa a ser devedora da Cofins somente em maio;

e) as receitas financeiras integram a base de cálculo da Cofins.

Resposta: alternativa ___

14 Contribuição para o PIS/Pasep

14.1 Origens do PIS/Pasep

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi criada pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. A contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), por sua vez, foi criada pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

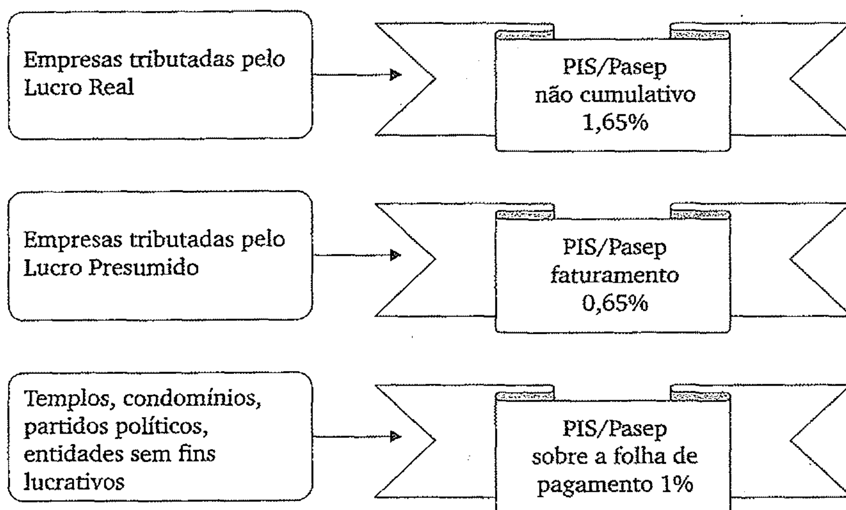
Conforme o art. 2º da Lei nº 9.715/98, a contribuição para o PIS/Pasep será apurada mensalmente pelas:

- pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias;
- entidades sem fins lucrativos discriminadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2.037; e
- pessoas jurídicas de direito público interno.

14.2 Modalidades de contribuição e alíquotas

São modalidades de contribuição, as quais estão diretamente vinculadas à atividade operacional da pessoa jurídica:

- 1ª PIS/Pasep sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 1,65% para as empresas tributadas pelo lucro real;
- 2º PIS/Pasep sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 0,65% para as empresas tributadas pelo lucro presumido; e
- 3ª PIS/Pasep sobre a folha de pagamento, cuja alíquota é de 1%.



14.3 PIS/Pasep sobre o faturamento mensal – contribuintes e base de cálculo

14.3.1 Contribuintes

São contribuintes com base no faturamento mensal as pessoas jurídicas com fins lucrativos, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.718/98.

As entidades fechadas e abertas de previdência complementar são contribuintes do PIS/Pasep nessa modalidade de incidência, sendo irrelevante a forma de sua constituição.

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo, sujeitam-se também às mencionadas disposições.

14.3.2 *Base de cálculo*

Os contribuintes tributados pelo lucro real devem calcular e recolher mensalmente o tributo calculado mediante a aplicação da alíquota de 1,65% sobre o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Nas operações no mercado futuro, será considerado receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

Nas transações de câmbio, será considerada receita bruta a diferença bruta positiva entre o preço de venda e o de compra da moeda estrangeira. A diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo dessas contribuições.

Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (*factoring*), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

Na determinação dessa base de cálculo, será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada, sendo que o custo de aquisição de veículo usado, nas mencionadas operações, é o preço ajustado entre as partes.

14.3.3 *Exclusões e deduções gerais à base de cálculo*

Para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep sobre o faturamento mensal, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os seguintes valores:

- das vendas canceladas e das devoluções de vendas. As devoluções de vendas que resultem na anulação de valores registrados como receita bruta em mês anterior poderão ser deduzidas das receitas auferidas no próprio mês da devolução;
- dos descontos incondicionais concedidos, assim considerados aqueles constantes na nota fiscal de venda de bens ou na fatura de prestação

de serviços e que não dependam de evento posterior à emissão desses documentos;

- do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) destacado nas notas fiscais de bens, no caso de contribuintes desse imposto;
- do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, como ocorre com automóveis e refrigerantes;
- das reversões de provisões operacionais;
- das recuperações de créditos baixados como perda, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem entrada de novas receitas;
- dos resultados positivos – lucro – obtidos em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método da equivalência patrimonial – valor do patrimônio líquido;
- dos lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP);
- das receitas decorrentes das vendas de itens do ativo permanente.

14.4 Não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep

A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, publicada no *Diário Oficial da União* de 30 de agosto de 2002, retificada no *Diário Oficial* de 3 de setembro de 2002, dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).

O art. 3º da Medida Provisória menciona que, do valor apurado na forma do art. 2º da Lei nº 9.718/98, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequena Porte (Simples);

VI – máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII – bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Medida Provisória.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II, adquiridos no mês;

II – dos itens mencionados nos incisos III a V, incorridos no mês;

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VIII, incorridos no mês;

IV – dos bens mencionados no inciso VIII, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão de obra paga a pessoa física.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Medida Provisória.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 17.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura comum do Mercosul, destinados à alimentação humana

ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do *caput*, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:

I – seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º;

II – valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a não-cumulatividade da referida contribuição, mantém a mesma disposição, nos seguintes termos:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, em seu art. 1º: Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de *hedge*, au-

feridas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no *caput*:

I – não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II – aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

14.5 Contribuintes do PIS/Pasep com base na folha de pagamento

14.5.1 Contribuintes

A contribuição ao PIS, calculada sobre a folha de pagamento mensal, é devida pelas entidades sem fins lucrativos, inclusive as fundações definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, tais como:

- templos de qualquer natureza;
- partidos políticos;
- entidades de caráter filantrópico, religioso, recreativo, cultural, científico e as associações que preencham as condições e requisitos legais;
- condomínios de proprietários de imóveis residenciais e comerciais que possuem empregados;
- Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas, em relação às operações praticadas com cooperados;
- instituições de educação e de assistência social que não realizem, habitualmente, venda de bens e serviços e que preencham as condições e requisitos legais;
- sindicatos, federações e confederações;
- serviços sociais autonômos, criados ou autorizados por lei;
- conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- fundações de direito privado.

14.5.2 Alíquota e base de cálculo

O cálculo da contribuição será feito mediante a aplicação do percentual de 1% sobre o total da folha de pagamento mensal dos seus empregados, assim entendidos os rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais

como salários, gratificações, prêmios, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13º salário, férias etc.

Observe-se que a quitação do 13º salário ocorre somente no mês de dezembro ou no mês em que houver rescisão de contrato de trabalho. Portanto, o pagamento da primeira parcela do 13º salário não integra a base de cálculo do PIS/Pasep – Folha de Pagamento. As entidades sem fins lucrativos que não tiverem empregados estão desobrigadas do recolhimento da contribuição ao PIS/Pasep.

14.5.3 Exemplo de cálculo e contabilização do PIS/Pasep sobre a folha de pagamento

Para exemplificar o recolhimento do PIS/Pasep – Folha de Pagamento, supõe-se uma entidade de caráter filantrópico cuja folha de pagamento dos funcionários, no mês de janeiro de 2003, tenha tido o valor bruto de $ 64.000. A contribuição para o PIS/Pasep seria efetuada da seguinte maneira:

$$\$ \ 64.000 \times 1\% = \$ \ 640$$

Contabilização

DÉBITO	$
DESPESAS OPERACIONAIS	
Impostos e taxas PIS/Pasep sobre a folha de pagamento	640
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
PIS/Pasep a Recolher	640

Testes

1. Com base nas informações disponíveis, calcule e assinale a alternativa correspondente à provisão para a contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamento.

   O Clube Recreativo Descansados do Brás elaborou a folha de pagamento dos funcionários do mês de fevereiro de 2007, no valor bruto de $ 46.000.

   a) $ 460;

   b) $ 46;

c) $ 920;

d) $ 92;

e) nenhuma das anteriores.

Resposta: alternativa ___

2. Assinale a(s) alternativa(s) correta(s):

a) o fato gerador do PIS/Pasep é a obtenção de receita pela pessoa jurídica de direito privado e a folha de salários das entidades sem fins lucrativos;

b) as pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido não poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência do PIS/Pasep;

c) na base de cálculo do PIS/Pasep das organizações com fins lucrativos, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração;

d) para efeito de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep sobre o faturamento, não podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Resposta: alternativas ______

3. Assinale a alternativa correta:

a) as entidades sem fins lucrativos que não tiverem empregados estão obrigadas ao recolhimento da contribuição ao PIS/Pasep;

b) as gratificações, prêmios, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13º salário, férias etc. pagos aos funcionários de um sindicato não integram a base de cálculo do PIS sobre a folha de pagamento;

c) em uma instituição de assistência social que não realiza, habitualmente, venda de bens e serviços, o cálculo da contribuição para o PIS/Pasep será feito mediante a aplicação do percentual de 1% – um por cento – sobre o total da folha de pagamento mensal de seus empregados, assim entendidos os rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como salários, gratificações, prêmios, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13º salário, férias etc.;

d) nenhuma das anteriores.

Resposta: alternativa ___

Teste que constou em concurso público para Contador Júnior da Petrobras.

4. Julgue os itens a seguir, acerca do PIS/Pasep e da Cofins e assinale as alternativas corretas:
   a) Alteração na legislação em 1998 trouxe a elevação da alíquota combinada do PIS/Pasep e da Cofins;
   b) As receitas financeiras entram na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins;
   c) As despesas financeiras entram na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins;
   d) As receitas tributadas pelo imposto sobre serviço são isentas do PIS/Pasep e da Cofins;
   e) PIS/Pasep e Cofins incidem sobre a receita de alienação de ativo permanente.

   Resposta: alternativas ______

15

Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)

15.1 Importância da contabilidade

As empresas modernas, bem gerenciadas e que dispõem de um mínimo de estrutura, sabem da importância de se contar com adequado sistema de contabilidade e de controles internos.

A Contabilidade é a base, como ressaltado pela Lei nº 6.404/76 – a Lei das Sociedades por Ações –, para a apuração do resultado contábil do exercício. Tanto a legislação comercial como a tributária são unânimes em ressaltar, em diversas oportunidades, a necessidade da observância dos princípios e normas contábeis para o registro e controle das atividades empresariais, bem como para a apuração do resultado do exercício com base na aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade.

Como consequência da escrituração contábil, surge a figura do resultado do exercício – o lucro ou o prejuízo do período. No caso da obtenção de um resultado positivo, nasce, quase sempre, para as pessoas jurídicas, a obrigatoriedade do reconhecimento contábil e posterior pagamento dos chamados tributos diretos – Imposto de Renda e Contribuição Social, como já estudado neste livro.

Portanto, como consequência, para o pagamento do Imposto de Renda, devem as empresas observar, em sua escrituração contábil, todos os pré-requisitos da legislação tributária e fiscal, o que compreende um conjunto de normas, procedimentos, livros contábeis, fiscais, societários etc. também já estudados em capítulos anteriores.

15.2 Conceito e exemplo de apuração do lucro real – ou lucro tributável

Para efeitos fiscais, no entanto, o lucro contábil de determinado período pode ser diferente do lucro válido para efeitos tributários. A tributação do Imposto de Renda e contribuição social tem como base o conceito de lucro real, definido da seguinte maneira pelo Regulamento do Imposto de Renda.

> *"Lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária."*

Dessa maneira, de acordo com a legislação tributária, parte-se do lucro líquido apurado pela contabilidade, para a determinação do montante do lucro real, adicionando e deduzindo do lucro líquido do exercício os valores mencionados a seguir:

ADICIONANDO

- os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos pela Contabilidade na apuração do lucro líquido contábil, mas que não sejam aceitos pela legislação tributária como dedutíveis, para determinar o lucro real, tais como:
  - a) gastos contabilizados com inobservância das disposições legais;
  - b) prejuízo decorrente da avaliação de investimentos em coligadas ou controladas, com base no patrimônio líquido destas, ou seja, com a utilização do método conhecido como equivalência patrimonial – ou *equity method*;
  - c) excesso de depreciação contabilizada no período, mas já deduzida em exercícios anteriores, referente a incentivos fiscais da depreciação acelerada;
  - d) constituição contábil de provisões não dedutíveis – ou não aceitas pelo fisco, como redutoras do lucro contábil. Exemplos: garantia de produtos, contingências, provisão para créditos de liquidação duvidosa, desvalorização dos estoques etc.
- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real, tais como:
  - a) realização da reserva de reavaliação;
  - b) quantias oriundas de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento de capital social;

e) ágio recebido por sociedades que não revistam a forma de sociedades por ações;

f) lucro inflacionário realizado.

- os encargos de depreciação apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos na legislação tributária.

DEDUZINDO

- os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício, tais como:
  a) depreciação acelerada incentivada;
  b) exaustão mineral calculada sobre a receita bruta a título de incentivo fiscal.
- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real, tais como:
  a) lucro na exportação de manufaturados amparada por Programa Befiex;
  b) lucro decorrente da avaliação de investimentos em coligadas ou controladas, com base no patrimônio líquido destas – equivalência patrimonial e lucros e dividendos auferidos nos demais investimentos em participações societárias;
  c) lucro inflacionário não realizado.
- os prejuízos de exercícios anteriores.

Exemplificando

A Figueiredo Gomes Ind. Com. Ltda. encerrou suas demonstrações contábeis em 31-12-X1, tendo apurado um lucro, de acordo com a escrituração contábil, de $ 500.000, antes da constituição da provisão para o Imposto de Renda e contribuição social.

Ao apurar o lucro real, básico para os cálculos da provisão para o Imposto de Renda e contribuição social, o contador responsável levou em consideração as seguintes informações relevantes:

- Havia um saldo acumulado de prejuízo fiscal, de anos anteriores, no montante de $ 80.000, que a empresa poderia aproveitar em 31-12-X1 nos limites fixados.
- Para atender aos corretos princípios contábeis, após discussão com a diretoria e com os auditores independentes, o contador provisionou o montante de $ 100.000, para cumprir uma contingência trabalhista com funcionários antigos, apesar de o contador saber que tal provisão não é aceita como dedutível pelo fisco.
- A empresa goza do benefício fiscal da depreciação acelerada do imobilizado produtivo. Em decorrência, o contador apurou o total de $ 40.000 que poderia deduzir do lucro contábil para apuração do lucro real, apesar de esse valor não ter sido contabilizado como custo ou despesa do exercício de X1.
- Outras ocorrências durante o exercício de X1:
  a) a empresa recebeu dividendos, no montante de $ 5.000, referente a participações societárias em outras empresas avaliadas pelo método do custo;
  b) houve o registro contábil de receitas, no montante de $ 30.000 como resultado favorável na participação societária em uma controlada, avaliada pelo método da equivalência patrimonial;
  c) houve uma realização da Reserva de Reavaliação do Ativo, no montante de $ 20.000;
  d) os diretores efetuaram gastos no total de $ 10.000, para os quais não obtiveram comprovantes fiscais. Apesar de tais gastos serem necessários às atividades, na opinião dos diretores, o contador, por precaução e para evitar autuações, com o acréscimo de multas, considerou-os como não dedutíveis para fins tributários, mesmo tendo contabilizado normalmente como Despesas Diversas da diretoria.

Supondo uma carga tributária de 34% com o Imposto de Renda e contribuição social, o lucro real, bem como o valor das provisões para os mencionados, seriam apurados e demonstrados como segue:

	$
Lucro contábil em 31-12-X1, apurado de acordo com a aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, antes da provisão para o Imposto de Renda e Contribuição Social	500.000
ADIÇÕES	
Provisão para contingência trabalhista, contabilizada, mas não dedutível para fins de apuração do lucro real do exercício	100.000
Reversão pela realização da Reserva de Reavaliação do Imobilizado	20.000
Gastos da diretoria sem comprovantes fiscais, contabilizados como despesas da diretoria e oferecidos à tributação	10.000
Total das adições ao lucro contábil, para apuração do lucro real	130.000
EXCLUSÕES	
Resultado favorável – receitas – na participação societária em controlada avaliada pela equivalência patrimonial	30.000
Incentivos fiscais – Depreciação acelerada incentivada	40.000
Dividendos recebidos de outras empresas, referentes a participações societárias pelo método do custo	5.000
Total das exclusões ao lucro contábil, para apuração do lucro real	75.000
Lucro real do exercício = lucro contábil (+) adições (-) menos exclusões	555.000
Menos = Saldo acumulado de prejuízo fiscal de exercícios anteriores	80.000
Lucro real, após a compensação de prejuízos fiscais	475.000
Provisão para Imposto de Renda e contribuição social = 34%	161.500
Lucro contábil após a contabilização da provisão para o Imposto de Renda e Contribuição Social = $ 500.000 menos $ 161.500	338.500

Observação sobre a compensação de prejuízos fiscais:

Para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais, observado o limite máximo de 30%. Lembre-se de que os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, somente podem ser compensados com lucros de mesma natureza, respeitado, também nesse caso, o citado limite.

Contabilização da provisão para Imposto de Renda e contribuição social em 31-12-X1:

DÉBITO	$
Despesas operacionais – tributárias Imposto de Renda e Contribuição Social	161.500
CRÉDITO	
Passivo Circulante Provisão para o Imposto de Renda e Contribuição Social	161.500

15.3 Livro de apuração do lucro real (Lalur)

Como a legislação societária e comercial é taxativa em afirmar que as organizações empresariais devem-se pautar pela contabilidade para apurar o lucro ou prejuízo e como há registros contábeis de custos, despesas ou provisões que reduzem o lucro, mas não são aceitos pela legislação tributária, a solução foi a criação de mecanismos que pudessem conciliar tais divergências entre o lucro contábil e o lucro real, como exemplificado anteriormente.

Uma dessas ferramentas de conciliação e controle foi a criação do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Esse livro foi instituído, portanto, com a finalidade de registar e controlar os ajustes no lucro apurado contabilmente, para fins de demonstração do lucro real, visto que o fisco não aceita como dedutíveis algumas despesas e não tributáveis algumas receitas, como já comentado.

A regulamentação referente a esse livro é dada pelo art. 262 do Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99), como segue:

> "Art. 262. No Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, a pessoa jurídica deverá (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 8º, inciso I):
>
> I – lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;
>
> II – transcrever a demonstração do lucro real;
>
> III – manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;
>
> IV – manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Regulamento.
>
> Art. 263. O Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur poderá ser escriturado mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de

dados, observadas as normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 8.218/91, art. 18)."

15.4 Normas para escrituração do Lalur

No Lalur a pessoa jurídica deverá:

a) lançar os ajustes do lucro líquido do período-base;

b) transcrever a demonstração do lucro real;

c) manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos-base subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial.

15.4.1 Exclusões que não podem ser feitas no Lalur

O Lalur não pode ser utilizado para nele serem consignadas exclusões resultantes da falta de registro, na escrituração comercial, de custo ou de despesas operacionais, ou, ainda, as que tenham por objetivo complementar valor da mesma natureza insuficientemente registrados, considerando-se os limites máximos permitidos.

Exemplificando: a depreciação que deixar de ser escriturada ou que na escrituração comercial tiver sido registrada por valor inferior ao permitido pela legislação do Imposto de Renda não poderá ser excluída do lucro líquido, no Lalur, para fins de apuração do lucro real, conforme o item 10 do Parecer Normativo CST nº 96/78.

15.4.2 Aspectos extrínsecos do Lalur e dispensa de registro

O Lalur deve conter, respectivamente, na primeira e na última página, os termos de abertura e de encerramento, que identificarão o contribuinte e dos quais devem constar:

a) a firma ou razão social;

b) o número e a data do arquivamento dos atos constitutivos no órgão de registro do comércio (quando se tratar da sociedade civil, o número sob qual foi registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas); e

c) o número de registro no CNPJ-MF.

Tanto o termo de abertura como o de encerramento deverão ser datados e assinados por diretor, gerente ou titular e por contabilista legalmente habilitado. A escrituração de cada período-base (trimestral ou anual) se completará com as assinaturas, após a demonstração do lucro real, do responsável pela pessoa jurídica e de contabilista legalmente habitado.

É dispensado o registro do Lalur em qualquer órgão ou repartição.

15.5 Pessoas jurídicas obrigadas à escrituração do Lalur

Estão obrigadas a escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) todas as pessoas jurídicas contribuintes do Imposto de Renda tributadas com base no lucro real, tais como:

a) as de direito privado, sediadas no país, inclusive as filiais, sucursais ou representantes, no país, de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;
b) as firmas individuais;
c) as pessoas físicas equiparadas a empresas individuais que promovem a incorporação de prédios em condomínio ou em loteamento de terrenos; e
d) as sociedades cooperativas que realizarem atos não cooperativos.

15.6 Escrituração do Lalur em face da periodicidade de apuração do lucro real

Considerando-se que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real pode optar pelo recolhimento do Imposto de Renda mensal por estimativa ou recolhimento com base nos resultados trimestrais efetivos, a escrituração do Lalur deverá ser efetuada da seguinte forma, conforme o caso:

15.6.1 Pessoa jurídica optante pelo pagamento por estimativa

A escrituração do Lalur deve ser feita ao término de cada período-base do Imposto de Renda, ou seja, no encerramento do período-base de apuração do imposto trimestral, ou por ocasião do levantamento de balanço de suspensão ou redução da estimativa mensal.

15.6.2 Pessoa jurídica que pague o imposto com base nos resultados trimestrais efetivos

Nesse caso, o Lalur deve ser escriturado trimestralmente.

15.6.3 Apuração trimestral do lucro real – possibilidade de transcrição do balanço ou balancete no Lalur

No caso de apuração trimestral do lucro real, o balanço ou balancete deve ser transcrito no livro Diário ou no Lalur – parte "A". O levantamento de balanço trimestral pressupõe, também, a elaboração da demonstração de resultados, a qual deverá ser igualmente transcrita no Diário ou no Lalur.

A demonstração do lucro real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes de suspensão ou redução do Imposto de Renda devido por estimativa deverá ser transcrita no Lalur, observando-se o seguinte:

a) a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do Imposto de Renda, o contribuinte deverá determinar novo lucro real para o período em curso, desconsiderando os apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário;
b) as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real, correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na parte "A" do Lalur, para fins de elaboração da demonstração do lucro real do período em curso;
c) não cabe nenhum registro na Parte "B" do Lalur referente às adições, exclusões e compensações efetuadas na determinação do lucro real do balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução da estimativa.

15.7 Consequências da não escrituração do Lalur

A Instrução Normativa do SRF nº 28/78 (subseção 1.3) definiu que se considera não apoiada em escrituração a declaração de rendimentos entregue sem que estejam lançados, no Lalur, os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas de controle.

Posteriormente, por intermédio da Instrução Normativa do SRF nº 79/93, o Fisco dispôs que se considera não apoiada na escrituração comercial e fiscal a apuração do lucro real sem que estejam escriturados, no Lalur, os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas de controle.

Como consequência, a falta de escrituração do Lalur poderá acarretar o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

A Instrução Normativa do SRF nº 11/96, em seu art. 15, estabeleceu que o balanço ou balancete levantado para efeito da suspensão ou redução do pagamento mensal do Imposto de Renda devido com base na estimativa será desconsiderado se o Lalur não for escriturado até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

A ocorrência desse fato resultará numa infração às regras de determinação do lucro real, relativa aos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido

em determinado mês e ensejará a cobrança do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro pelo valor indevidamente reduzido ou suspenso.

15.8 Composição e características do Lalur

15.8.1 Escrituração por processamentos de dados

O RIR/99 dispõe que o Lalur deve ser escriturado mediante a utilização de sistema eletrônico de processamentos de dados, observadas as normas da Secretaria da Receita Federal.

O Lalur, cujas folhas devem ser numeradas tipograficamente, é composto de duas partes, reunidas em um só volume encadernado, a saber:

a) parte "A", destinada ao lançamento de ajuste do lucro líquido do período-base, que pode ser trimestral ou anual, e a transcrição da demonstração do lucro real; e

b) parte "B", destinada ao controle dos valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial.

15.8.2 Forma de escrituração

Os lançamentos correspondentes aos ajustes do lucro líquido do período de apuração, para determinação do lucro real, serão feitos com individuação e clareza.

Na parte "A" do Lalur serão utilizadas as seguintes colunas:

a) data: destina-se à indicação da data em que foram efetuados os lançamentos de ajuste do lucro líquido;

b) histórico: destina-se ao registro dos fatos determinantes dos ajustes, na qual serão indicados, quando for o caso, a conta ou subconta que os valores tenham sido registrados na escrituração comercial, assim como o livro e a data em que foram efetuados os respectivos lançamentos, observando-se que:

   b.1) tratando-se de ajuste que não tenha registro correspondente na escrituração comercial, no histórico do lançamento, além da natureza do ajuste, serão indicados os valores sobre os quais a adição ou exclusão foi calculada;

   b.2) a coluna auxiliar será utilizada para o registro de eventuais parcelas integrantes de um mesmo lançamento, cuja soma deverá ser transportada para a coluna de adição ou exclusão;

c) adições: destina-se ao lançamento de valores que devam ser adicionados ao lucro líquido, para a determinação do lucro real. A soma dos valores

lançados nesta coluna, ao final do período de apuração, deverá coincidir com o total, registrado no item da demonstração do lucro real; e

d) exclusões: destina-se ao lançamento de valores que a legislação tributária permita excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real.

15.8.3 *Exemplo de lançamento de ajuste*

No exemplo de escrituração de ajustes na parte "A" do Lalur a seguir constam duas adições – com registros correspondentes na escrituração comercial – e duas exclusões – uma sem registro correspondente na escrituração comercial e a outra com o correspondente registro. Para efeito de simplificação, admite-se que são os únicos ajustes existentes no período de apuração de X1, com a apuração anual do lucro real.

PARTE A – REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Data	Histórico	Adições	Exclusões
31-12-X1	Multa de trânsito do veículo placas BOG 6176.		
	Conforme lançamento nº 1.102, no Livro Diário nº 45, fl. 69, em 25-11-X1.	125	
	Provisão para Garantia de Produtos, constituída em 31-12-X1.	45.000	
31-12-X1	Depreciação acelerada incentivada da máquina Marca HX, mod. 123K, adquirida em 11-5-X1.		7.000
	Resultado positivo da equivalência patrimonial, investimentos relevantes em coligadas.		78.000
	Somas	45.125	85.000

15.8.4 *Forma de apresentação da demonstração do lucro real – parte "A"*

A demonstração do lucro real será transcrita na parte "A" do Lalur após o último lançamento de ajuste do lucro líquido do período-base e deve conter:

a) item 1: o lucro ou prejuízo líquido constante da escrituração comercial, apurado no período de apuração de incidência;
b) item 2: as adições ao lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das adições;
c) item 3: as exclusões do lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das exclusões;
d) item 4: subtotal, obtido pela soma algébrica do lucro ou prejuízo líquido do período de apuração com as adições e exclusões;

e) item 5: as compensações que estejam sendo efetivadas no período de apuração, de acordo com a legislação de regência, cuja soma será subtraída do valor positivo apurado; e

f) item 6: o lucro real do período de apuração ou prejuízo do período, a compensar em períodos de apuração subsequentes.

15.8.5 Modelo da demonstração do lucro real

Segue modelo de demonstração do lucro real.

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

Natureza dos ajustes	$	$
1. Lucro líquido do período de apuração ou prejuízo líquido do período de apuração		XXX Ou (XXX)
2. Mais: Adições		
2.1	XXX	
2.2	XXX	
2.3	XXX	
....	....	XXX
3. Menos: Exclusões		
3.1	XXX	
3.2	XXX	
3.3	XXX	
....	....	(XXX)
4. Subtotal		XXX Ou (XXX)
5. Menos: Compensações		
5.1 Prejuízo do período de apuração de	XXX	
5.2	XXX	(XXX)
6. Lucro Real ou prejuízo a compensar		XXX Ou (XXX)
Reconhecemos a exatidão desta demonstração: São Paulo, 25-2-X2. a) Diretor, gerente ou titular a) Contabilista Kao Fusão Bravo Onestina P. Dreira CPF 000.000.000-87 CRC-SP 000.000/9		

15.8.6 Registros do controle – parte "B"

Na parte "B" do Lalur, concomitantemente com os lançamentos de ajustes efetuados na parte "A" do livro ou no final de cada período de apuração, serão efetuados os controles dos valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração subsequentes.

Forma de escrituração

A escrituração relativa ao controle de valores que devam influenciar a determinação do lucro real de período de apuração posterior deverá ser efetuada mediante a utilização de uma folha para cada conta ou fato que requeira controle individualizado, de conformidade com o seguinte delineamento:

a) coluna 1 – data do lançamento: destinada a indicar dia, mês e ano em que for efetuado o registro;
b) coluna 2 – histórico: destinada aos registros dos fatos determinantes do ajuste; deve conter todos os elementos indispensáveis ao controle de cada valor suscetível de apropriação ao lucro real de períodos de apuração subsequentes, de forma a permitir, a qualquer momento, a verificação do respectivo saldo, assim como dos valores debitados ou creditados em cada período de apuração;
c) coluna 6 – débitos: destinada a registrar os valores que constituirão adições ao lucro líquido de períodos de apuração, para determinação do lucro real respectivo. Também será utilizada para a baixa dos saldos credores, transportados de períodos de apuração anteriores;
d) coluna 7 – créditos: destinada ao registro dos valores que constituirão exclusões nos períodos de apuração subsequentes. Também será utilizada para a baixa dos saldos devedores, transportados de períodos de apuração anteriores;
e) coluna 8 – saldo – $: representa o valor das adições ou exclusões que deverão ajustar o lucro líquido de períodos de apuração subsequentes. Destinada ao registro dos valores obtidos pela operação:
    e.1) saldo anterior (coluna 8) mais débitos (coluna 6) menos créditos (coluna 7), nas contas devedoras; e
    e.2) saldo anterior (coluna 8) mais créditos (coluna 7) menos créditos (coluna 6), nas contas credoras;

f) coluna 9 – D/C: destinada a indicar, por uma letra maiúscula, a natureza devedora (D) ou credora (C) do saldo constante da coluna 8. Portanto, os saldos que devam ser adicionados ao lucro líquido de períodos de apuração subsequentes terão letra D, e os que devam ser excluídos terão letra C.

Elementos indispensáveis ao controle

Em cada conta suscetível de controle, o contribuinte deve fazer constar, nos registros, todos os elementos indispensáveis a que fique evidenciada a exatidão dos respectivos saldos, bem como dos lançamentos de ajuste do lucro líquido derivado desses saldos.

Compensação de prejuízos fiscais – controle – observações

Os prejuízos fiscais compensáveis na forma da legislação tributária serão controlados no Lalur (parte "B"); deve, para tanto, ser utilizada conta distinta para o prejuízo fiscal correspondente a cada período de apuração.

Além disso, em relação aos períodos-base iniciados a partir de 1º-1-96, os prejuízos não operacionais e os decorrentes das atividades operacionais da pessoa jurídica deverão ser controlados em folhas específicas, individualizadas por espécie, na parte "B" do livro, para compensação com lucros de mesma natureza apurados nos períodos subsequentes.

Testes

1. Segundo o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, a companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevem métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras. No caso de divergência entre essa Lei e a Legislação Tributária, o Contador deve escriturar o fato contábil:

   a) no livro Diário e nos livros exigidos pela legislação tributária;

   b) no livro Razão e nos livros exigidos pela legislação tributária;

   c) nos livros Diário e Razão, apenas;

   d) nos livros sociais exigidos pela Lei nº 6.404/76, apenas;

   e) nos livros exigidos pela legislação tributária, apenas.

   Resposta: alternativa ___

2. Teste que constou do concurso para Auditor Fiscal da Receita Federal

   O Lucro Real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Como exemplo de exclusão autorizada temos:

   a) o lucro inflacionário realizado;

   b) o excesso de retiradas de administradores;

c) a multa por infração fiscal resultante de falta ou insuficiência de pagamento de tributo;

d) a provisão para créditos de liquidação duvidosa;

e) o ajuste por aumento no valor do investimento avaliado pela equivalência patrimonial.

Resposta: alternativa ___

3. Assinale a(s) alternativa(s) incorreta(s):

a) a tributação do Imposto de Renda e Contribuição Social tem como base o conceito de lucro contábil, definido pelo Regulamento do Imposto de Renda como lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária;

b) a contabilidade é a base, como ressaltado pela Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações, para a apuração do resultado contábil do exercício;

c) como consequência da escrituração contábil, surge a figura do lucro real ou tributável, que é igual ao resultado do exercício apurado pela contabilidade;

d) para o pagamento do Imposto de Renda devem as empresas observar, em sua escrituração contábil, todos os pré-requisitos da legislação tributária e fiscal, o que compreende um conjunto de normas, procedimentos, livros contábeis, fiscais, societários etc.;

e) para efeitos fiscais, o lucro contábil de um determinado período pode ser diferente do lucro válido para efeitos tributários.

Resposta: alternativas ______

4. De acordo com a legislação tributária, parte-se do lucro líquido apurado pela contabilidade, para a determinação do montante do lucro real, adicionando ao lucro líquido do exercício os valores mencionados a seguir (assinale as alternativas corretas):

a) receitas decorrentes da avaliação de investimentos em coligadas ou controladas, com base no patrimônio líquido destas, ou seja, com a utilização do método conhecido como equivalência patrimonial ou *equity method*;

b) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos pela Contabilidade na apuração do lucro líquido contábil, mas que não sejam aceitos pela legislação tributária como dedutíveis, para determinar o lucro real;

c) o montante da depreciação calculada e contabilizada dentro dos limites fiscais, mas que foi contabilizado como custo dos produtos fabricados e não vendidos até a data de encerramento das demonstrações contábeis;

d) constituição contábil de provisões não dedutíveis, ou não aceitas pelo Fisco, como redutoras do lucro contábil, como, por exemplo, a provisão para contingências trabalhistas;

e) o saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores.

Resposta: alternativas ______

5. De acordo com a legislação tributária, parte-se do lucro líquido apurado pela contabilidade, para a determinação do montante do lucro real, deduzindo do lucro líquido do exercício os valores mencionados a seguir (assinale as alternativas corretas):

a) saldo do exercício anterior da provisão para férias;

b) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos pela Contabilidade na apuração do lucro líquido contábil, aceitos pela legislação tributária como dedutíveis, para determinar o lucro real;

c) excesso de depreciação contabilizada no período, mas já deduzida em exercícios anteriores, referente a incentivos fiscais da depreciação acelerada;

d) o saldo de prejuízos fiscais de exercícios anteriores;

e) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício, como por exemplo a depreciação acelerada incentivada.

Resposta: alternativas ______

6. Assinale a alternativa incorreta:

a) para fins de determinação do lucro real, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais, observado o limite máximo de 30%;

b) os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, somente podem ser compensados com lucros de mesma natureza, respeitado, também neste caso, o limite máximo de 30%;

c) como a legislação societária e comercial é taxativa em afirmar que as organizações empresariais devem-se pautar pela contabilidade para apurar o lucro ou prejuízo e como há registros contábeis de custos, despesas ou provisões que reduzem o lucro, mas não são aceitos pela legislação tributária, a solução foi a criação de mecanismos que pudessem conciliar tais divergências entre o lucro contábil e o lucro real. Uma dessas ferramentas de conciliação e controle foi a criação do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur);

d) no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), a pessoa jurídica deverá, entre outras exigências, manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

e) o Lalur deve ser utilizado para nele serem consignadas exclusões resultantes da falta de registro, na escrituração comercial, de custo ou de despesas operacionais, ou, ainda, as que tenham por objetivo complementar valor da mesma natureza insuficientemente registrado, considerando-se os limites máximos permitidos, como, por exemplo, a depreciação que deixar de ser escriturada ou que na escrituração comercial tiver sido registrada por valor inferior ao permitido pela legislação do Imposto de Renda.

Resposta: alternativa ___

7. Assinale a(s) alternativa(s) incorreta(s):

a) a legislação tributária considera não apoiada em escrituração a declaração de rendimentos entregue sem que estejam lançados, no Lalur, os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas de controle;

b) a falta de escrituração do Lalur poderá acarretar o arbitramento do lucro da pessoa jurídica;

c) a legislação tributária estabelece que o balanço ou balancete levantado para efeito da suspensão ou redução do pagamento mensal do Imposto de Renda devido com base na estimativa será considerado e aceito, mesmo se o Lalur não for escriturado até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês;

d) na parte B do Lalur, concomitantemente com os lançamentos de ajustes efetuados na parte A do livro ou no final de cada período de apuração, serão efetuados os controles dos valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração subsequentes;

e) os prejuízos fiscais compensáveis na forma da legislação tributária não precisam ser controlados no Lalur.

Resposta: alternativas _____

16

Escrituração do Livro Caixa

16.1 Contribuintes obrigados à escrituração do Livro Caixa

As empresas tributadas pelo Imposto de Renda e contribuição social com base no lucro presumido ou as optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) ***que não mantiverem escrituração contábil***, devem proceder periodicamente à escrituração do Livro Caixa.

Seguem os textos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

16.1.1 Contribuintes tributados pelo lucro presumido

Conforme o art. 527 do RIR/99, a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

> *"I – Escrituração contábil nos termos da legislação comercial;*
>
> *II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;*
>
> *III – Em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como*

os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995)."

16.1.2 Microempresa e a empresa de pequeno porte inscritas no Simples

De acordo com o art. 190, parágrafo único, inciso I, do RIR/99, a microempresa e a empresa de pequeno porte inscritas no Simples estão dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes o livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária.

16.2 Opção pela escrituração do Livro Caixa

A opção pelo livro Caixa é uma alternativa concedida pela legislação do Imposto de Renda à necessidade da escrituração contábil completa, no sentido de facilitar as atividades administrativas e burocráticas das pessoas jurídicas. Portanto, as empresas nas situações mencionadas estão desobrigadas, para fins de apuração e pagamento dos tributos relacionados com o Imposto de Renda e contribuição social, de manter a escrituração contábil completa, desde que procedam à escrituração do livro Caixa.

Ressalte-se que a dispensa da contabilidade é concedida apenas pela legislação do Imposto de Renda. Como reportado em capítulos anteriores, a contabilidade é necessária para atender também a legislação comercial, societária e trabalhista.

Feitas tais considerações, apresentam-se neste capítulo as peculiaridades pertinentes à escrituração do livro Caixa previsto na legislação fiscal para as empresas que optarem pela tributação com base no lucro presumido e não mantiverem escrituração contábil, bem como pelas optantes do Simples.

16.3 Autenticação, termos de abertura e encerramento e prazos para escrituração do Livro Caixa

Não há obrigatoriedade de autenticação do Livro Caixa em órgão da Receita Federal ou em outra repartição pública. No entanto, deve conter o "Termo de

Abertura" e "Termo de Encerramento" e ser assinado pelo representante legal da pessoa jurídica e pelo contabilista responsável pela escrituração. A escrituração pode ser diária ou mensal. A escrituração mensal deve mencionar a data das operações realizadas.

O prazo para escrituração, para as empresas tributadas pelo lucro presumido, é fixado para o pagamento do Imposto de Renda devido no período relacionado com a escrituração.

Para os contribuintes optantes pelo Simples, o livro Caixa deve ser escriturado até o dia 10 do mês subsequente ao das transações financeiras e comerciais, ou seja, até a data de vencimento do prazo para o pagamento unificado dos tributos contemplados pelo Simples.

16.4 Transações que devem ser escrituradas

De acordo com a legislação do Imposto de Renda, no livro Caixa deverá ser escriturada toda a movimentação financeira, inclusive a bancária. Portanto, compreende todas as entradas e saídas de recursos financeiros no "Caixa" da empresa, incluindo as contas correntes bancárias. Também as aplicações financeiras de curto prazo, de liquidez imediata, devem ser consideradas como componentes do "caixa" da empresa.

16.5 Documentos comprobatórios da escrituração

A legislação do Imposto de Renda menciona que o contribuinte deve manter,

> *"Em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal."*

Como o livro Caixa substitui a escrituração contábil para fins do Imposto de Renda, deve ser escriturado com base em documentos comprobatórios, com as mesmas características legais e fiscais exigidas para a contabilização. Portanto, a comprovação da movimentação financeira de um período deve ser efetuada com base nos documentos que deem sustentação aos registros no livro Caixa, como:

- notas fiscais de vendas e de compras;
- duplicatas da empresa e dos fornecedores;
- cópias de cheques dos pagamentos efetuados;

- avisos bancários de lançamentos de débito e crédito nas contas correntes;
- avisos bancários de cobrança e descontos de duplicatas;
- avisos bancários das transferências entre contas;
- avisos bancários dos encargos financeiros e taxas debitadas em conta;
- avisos bancários das aplicações financeiras e resgates efetuados;
- folha de pagamento e avisos de débitos bancários;
- guias autenticadas dos pagamentos de encargos e tributos;
- comprovantes de depósitos bancários etc.

16.6 Normas para escrituração

A legislação do Imposto de Renda é omissa quanto à forma de escrituração do livro Caixa, citando apenas seu conteúdo e sua periodicidade. No entanto, o bom-senso recomenda que qualquer escrituração, seja ela destinada ao atendimento de uma exigência legal, seja de caráter gerencial, deve representar com clareza os fatos nela registrados.

Por analogia, pode-se utilizar das regras de escrituração existentes nas Legislações Societária e do Imposto de Renda, que sejam perfeitamente aplicáveis à escrituração do livro Caixa, mesmo não estando legalmente explicitadas para essa finalidade e estabelecer as seguintes normas para a escrituração:

- levantamento e organização dos documentos em ordem cronológica crescente;
- registros analíticos e individualizados dos fatos, agrupando-os somente quando não for prejudicial à identificação, ou seja, caso exista documento auxiliar detalhado que possa ser facilmente consultado;
- utilização de programas de computação, sempre que viável. No caso da escrituração de pequena movimentação financeira, o contribuinte pode adquirir em papelaria o livro Caixa e proceder à escrituração manual, desde que à caneta;
- utilização de históricos resumidos, porém claros e precisos;
- numeração e arquivo em boa ordem da documentação, para facilitar a posterior localização;
- evitar rasuras, borrões e espaços em branco na escrituração;
- numeração dos livros, das páginas do livro Caixa e posterior encadernação para o adequado arquivo;

- utilização de colunas, do lado do débito, para o registro de todos os ingressos de recursos financeiros diretamente na caixa da empresa ou em suas contas bancárias;
- do lado do crédito, de todas as saídas de recursos financeiros, em dinheiro ou por meio de emissão de cheques ou, ainda, mediante autorização de débito em conta corrente bancária;
- demonstração dos saldos diários ou mensais do "Caixa" da empresa.

16.7 Caso prático de escrituração do Livro Caixa

Para facilitar o entendimento do leitor, passa-se à apresentação de um caso prático, envolvendo boa parte das possíveis movimentações financeiras de uma empresa comercial de pequeno e médio porte.

A Companhia Grana Alta Ltda. optou pela tributação pelo lucro presumido e tem necessidade, portanto, de escriturar o Livro Caixa.

Sua movimentação financeira durante o mês de janeiro foi a seguinte:

16.7.1 Movimentação financeira mensal

Saldo anterior das disponibilidades, em 31-12	$
Numerário em caixa	1.500
Saldo da conta corrente no Banco Alterosa	5.700
Saldo da conta corrente do Banco Santos	3.500
Aplicações financeiras de curto prazo no Banco Alterosa, incluindo rendimentos até 31-12	25.790
Aplicações financeiras de curto prazo no Banco Santos, incluindo rendimentos até 31-12	17.855
Total das disponibilidades em 31-12	54.345

Movimento das disponibilidades em 4-1	$
Entradas	
Recebimento das duplicatas nºs 204 e 219 de clientes pelo Banco Santos	32.000
Venda de mercadorias a vista, conforme Nota Fiscal nº 1.221, recebida pelo caixa	4.800
Saídas	
Compra de mercadorias a vista, conforme Nota Fiscal nº 352, com o cheque nº 117 do Banco Santos	22.500
Recolhimento do INSS com o cheque nº 51 do Banco Alterosa	7.600
Pagamento de pequenas despesas pelo caixa	320
Transferências entre as contas do disponível	
Resgate de aplicação financeira do Banco Alterosa	14.000
Rendimento creditado no resgate	600
(–) Impostos descontados no resgate	60
Líquido creditado pelo banco	14.540

Movimento das disponibilidades em 6-1	$
Saídas	
Pagamento da duplicata nº 3.478 de fornecedor com o cheque nº 52 do Banco Alterosa	10.900
Pagamento de pequenas despesas pelo caixa	300
Transferências entre as contas do disponível	
Depósito do dinheiro em caixa no Banco Santos	5.000
Aplicações financeiras no Banco Santos	14.000

Movimento das disponibilidades em 8-1	$
Entradas	
Empréstimo bancário no Banco Santos	56.000
Desconto de duplicatas no Banco Alterosa	28.980
(–) Encargos financeiros sobre o desconto de duplicatas	900
Líquido creditado pelo banco	28.080
Saídas	
Pagamento de salários, conforme débitos em conta corrente no Banco Alterosa	24.800
Recolhimento de FGTS, com o cheque nº 53 do Banco Alterosa	2.030
Despesa bancária debitada em conta corrente, conforme aviso de débito do Banco Santos	30

Movimento das disponibilidades em 11-1	$
Entradas	
Recebimento de duplicatas nºs 212 e 230 de clientes pelo Banco Alterosa	7.800
Venda de sucatas a vista pelo caixa	800
Saídas	
Pagamento da duplicata nº 467 de fornecedor com o cheque nº 118 do Banco Santos	7.100
Recolhimento do PIS com o cheque nº 54 do Banco Alterosa	1.603
Recolhimento do Cofins com o cheque nº 55 do Banco Alterosa	7.500
Pagamento de aluguel com o cheque nº 119 do Banco Santos	11.400
Pagamento de pequenas despesas pelo caixa	415
Transferências entre as contas do disponível	
Transferência de numerário do Banco Santos para o Banco Alterosa	12.000
Retirada de numerário do Banco Santos para o caixa, para pequenas despesas. Cheque nº 120	200

Movimento das disponibilidades em 12-1	$
Entradas	
Vendas a vista, conforme Nota Fiscal nº 1270 recebida pelo caixa	6.400
Recebimento de duplicatas nºs 210 e 215 de clientes pelo Banco Santos	32.800
Saídas	
Liquidação de empréstimo no Banco Alterosa	11.000
Encargos financeiros na liquidação	400
Total debitado pelo banco	11.400

Movimento das disponibilidades em 14-1	$
Entradas	
Recebimento de duplicatas nºs 240, 241 e 242 de clientes pelo Banco Alterosa	21.000
Saídas	
Pagamento de pequenas despesas pelo Caixa	250
Pagamento de duplicata nº 543 do fornecedor com o cheque nº 56 do Banco Alterosa	5.400
Transferências entre as contas do disponível	
Depósito de dinheiro do caixa no Banco Santos	5.200

Movimento das disponibilidades em 15-1	$
Entradas	
Recebimento da duplicata nº 208 de cliente pelo Banco Alterosa	13.000
Saídas	
Pequenas despesas pagas pelo caixa	
Condução	25
Combustível	200
Correio	15
Refeições	250
Total das despesas pagas	490
Transferências entre as contas do disponível	
Aplicações financeiras no Banco Santos	54.000

Movimento das disponibilidades em 18-1	$
Entradas	
Devolução de empréstimo para diretor pelo Banco Alterosa	8.700
Juros recebidos do diretor depositados no Banco Alterosa	300
Total do crédito, conforme aviso bancário	9.000
Saídas	
Recolhimento do ICMS com o cheque nº 121 do Banco Santos	1.500

Movimento das disponibilidades em 20-1	$
Saídas	
Pagamento de despesa bancária debitada em conta corrente no Banco Alterosa	70
Pagamento da fatura nº 47 de frete com o cheque nº 122 do Banco Santos	1.500

Movimento das disponibilidades em 21-1	$
Entradas	
Desconto de duplicatas de clientes, no Banco Santos	8.800
(–) Encargos financeiros sobre o desconto de duplicatas	300
Líquido creditado pelo banco	8.500
Saídas	
Adiantamento para fornecedor, conforme ordem de pagamento pelo Banco Alterosa	4.000
(+) Custo da ordem de pagamento	80
Total debitado pelo banco	4.080
Pagamento de pequenas despesas pelo caixa	170

Movimento das disponibilidades em 22-1	$
Entradas	
Vendas a vista, conforme Nota Fiscal nº 1.327 recebida pelo caixa	800

Movimento das disponibilidades em 26-1	$
Entradas	
Dividendos recebidos de empresas controladas, conforme aviso de crédito do Banco Alterosa	3.400
Saídas	
Pagamento da duplicata nº 827 do fornecedor, conforme ordem de pagamento pelo Banco Santos	13.400
Custo da ordem de pagamento	200
Total debitado pelo banco	13.600
Adiantamento para despachantes com o cheque nº 57 do Banco Alterosa	1.000

Movimento das disponibilidades em 27-1	$
Entradas	
Desconto de duplicatas de clientes no Banco Santos	10.890
(–) Encargos financeiros sobre o desconto de duplicatas	720
Líquido creditado pelo banco	10.170
Saídas	
Pagamento de duplicata nº 27 do fornecedor com o cheque nº 58 do Banco Alterosa	7.000
Compra de mercadorias a vista, conforme Nota Fiscal nº 635, com o cheque nº 123 do Banco Santos	2.000
Transferências entre as contas do Disponível	
Transferência do Banco Santos para o Banco Alterosa	4.500
Aplicação financeira no Banco Alterosa	29.000
Depósito de dinheiro do caixa no Banco Alterosa	2.000

Movimento das disponibilidades em 29-1	$
Entradas	
Vendas de imobilizado a vista, conforme Nota Fiscal nº 1.500, recebida pelo caixa	900
Saídas	
Pagamento de luz, água e telefone, conforme débito em conta no Banco Santos	800
Pagamento de gratificação à diretoria, conforme aviso de débito do Banco Alterosa	3.000

Movimento das disponibilidades em 31-1	$
Entradas	
Rendimentos das aplicações financeiras – Banco Alterosa	500
Rendimentos das aplicações financeiras – Banco Santos	150
Saídas	
CPMF debitada pelo Banco Santos	570
CPMF debitada pelo Banco Alterosa	310
Recolhimento do IRPJ e da contribuição social, com o cheque nº 124 do Banco Santos	62.150
Pagamento de pequenas despesas pelo caixa	700
Transferências entre as contas do disponível	
Resgate de aplicações financeiras do Banco Santos	57.000
Rendimentos creditados no resgate	1.140
(–) Tributos descontados no resgate	200
Líquido creditado pelo banco	57.940

16.7.2 Documentos auxiliares que comprovam a escrituração

Além de notas fiscais de compras e vendas a prazo e a vista, duplicatas quitadas, recibos diversos, cópias dos cheques emitidos, recibos de depósitos bancários, avisos bancários etc., podem-se utilizar também como fonte de informações e comprovação dos registros do Livro Caixa os seguintes relatórios internos e/ou documentos externos à empresa, como segue:

- relatórios e/ou demonstrativos da movimentação do fundo de caixa;
- extratos bancários das contas-correntes;
- extratos bancários das contas de aplicações financeiras etc.

a) Exemplo de relatórios e demonstrativos da movimentação do fundo de caixa, com base na movimentação financeira mencionada no item anterior.

Companhia Grana Alta Ltda. Boletim do Caixa Pequeno – mês de janeiro		$		
Data	Histórico	Entradas	Saídas	Saldo
31-12	Saldo do numerário em caixa			1.500
4-1	Venda de mercadorias, conforme notas fiscais	4.800		6.300
	Pagamento de pequenas despesas, conforme comprovantes		320	5.980
6-1	Pagamento de pequenas despesas, conforme comprovantes		300	5.680
	Depósito no Banco Santos		5.000	680
11-1	Vendas de sucatas, conforme notas fiscais	8.000		1.480
	Saque para pequenas despesas, conforme cheque nº 120 do Banco Santos	200		1.680
	Pagamento de pequenas despesas, conforme comprovantes		415	1.265
12-1	Vendas de mercadorias, conforme Nota Fiscal nº 1.270	6.400		7.665
	Pagamento de pequenas despesas, conforme comprovantes		250	7.415

		$		
Data	**Histórico**	**Entradas**	**Saídas**	**Saldo**
	Depósito efetuado no Banco Santos		5.200	2.215
15-1	Pagamento de pequenas despesas, conforme comprovantes		490	1.725
	Pagamento de pequenas despesas, conforme comprovantes		170	1.555
22-1	Vendas de mercadorias, conforme Nota Fiscal nº 1.327	800		2.355
27-1	Depósito efetuado no Banco Alterosa		2.000	355
28-1	Vendas de imobilizado, conforme Nota Fiscal nº 1.500	900		1.255
29-1	Pagamento de pequenas despesas, conforme comprovantes		700	555

b) Exemplo de extrato de conta-corrente bancária, com base na movimentação financeira mencionada no item anterior.

b1) Extrato da conta-corrente do Banco Alterosa

Banco Alterosa S.A.

Cliente: Companhia Grana Alta Ltda.
Extrato da conta-corrente nº 5.442-9 – Agência 293
Período de 1º a 31 de janeiro

Data	Histórico	Débitos	Créditos	Saldo
31-12	Saldo anterior			5.700
4-1	Resgate de aplicação financeira		14.540	
4-1	Cheque nº 51	7.600		12.640
6-1	Cheque nº 52	10.900		1.740
8-1	Desconto duplicatas, conforme aviso		28.080	
	Pagamento de salários, conforme avisos	24.800		
	Cheque nº 53	2.030		2.990
11-1	Liquidação de duplicatas, conforme aviso		7.800	
	Cheque nº 54	1.603		
	Cheque nº 55	7.500		
	Transferência de numerários, conforme aviso		12.000	13.687
12-1	Liquidação de empréstimo, conforme aviso	11.400		2.287
14-1	Liquidação de duplicatas, conforme aviso		21.000	
	Cheque nº 56	5.400		17.887
15-1	Liquidação de duplicatas, conforme aviso		13.000	30.887
18-1	Depósito efetuado, conforme aviso bancário		9.000	39.887
20-1	Despesa bancária	70		39.817
21-1	Débito em conta, conforme aviso	4.080		35.737
26-1	Crédito em conta, conforme aviso		3.400	
	Cheque nº 57	1.000		38.137
27-1	Cheque nº 58	7.000		
	Transferência de numerários		4.500	
	Aplicação financeira	29.000		
	Depósito efetuado em dinheiro		2.000	8.637
29-1	Pagamento, conforme aviso	3.000		5.637
31-1	Aplicações financeiras – rendimentos creditados		500	
	Débito – CPMF, conforme aviso	310		5.827

b2) Extrato de conta-corrente do Banco Santos

Banco Santos
Cliente: Companhia Grana Alta Ltda.
Extrato da conta-corrente nº 2.101-52 – Agência 081.13
Período de 1º a 31 de janeiro

Data	Histórico	Débitos	Créditos	Saldo
31-12	Saldo anterior			3.500
4-1	Liquidação de duplicatas		32.000	
	Cheque nº 117	22.500		13.000
6-1	Aplicação financeira	14.000		
	Depósito efetuado em dinheiro		5.000	4.000
8-1	Empréstimos, conforme aviso		56.000	
	Despesas bancárias, conforme aviso	30		59.970
11-1	Cheque nº 118	7.100		
	Cheque nº 119	11.400		
	Cheque nº 120	200		
	Transferência de numerários	12.000		29.270
12-1	Liquidação de duplicatas	32.800		62.070
14-1	Depósito efetuado em dinheiro		5.200	67.270
15-1	Aplicações financeiras	54.000		13.270
18-1	Cheque nº 121	1.500		11.770
20-1	Cheque nº 122	1.500		10.270
21-1	Desconto de duplicatas, conforme aviso		8.500	18.770
26-1	Pagamento de duplicata, conforme aviso	13.600		5.170
27-1	Desconto de duplicata, conforme aviso		10.170	
	Cheque nº 123	2.000		
	Transferência de numerários	4.500		8.840
29-1	Pagamento de contas, conforme aviso	800		8.040
31-1	Rendimento das aplicações financeiras		150	
	Débito de CPMF, conforme aviso	570		
	Cheque nº 124	62.150		
	Resgate de aplicação financeira		57.940	3.410

c) Exemplo de extrato bancário das contas de aplicações financeiras, com base na movimentação financeira mencionada no item anterior.

c1) Extrato do Fundo de Aplicação Financeira do Banco Alterosa

Banco Alterosa – Agência 293 Cliente: Cia. Grana Alta Ltda.			
Extrato mensal – Fundo de Aplicação Financeira Conta-corrente nº 5.442-9			
Período de 1º a 31 de janeiro			
Histórico	**Entradas**	**Saídas**	**Saldo**
Saldo em 31-12			25.790
4-1 – Resgate efetuado		14.000	11.790
27-1 – Aplicação efetuada	29.000		40.790

c2) Extrato do Fundo de Aplicação Financeira do Banco Santos

Banco Santos – Agência 081.13 Cliente: Cia. Grana Alta Ltda.			
Extrato mensal – Fundo de Aplicação Financeira Conta-corrente nº 2.101-52			
Período de 1º a 31 de janeiro			
Histórico	**Entradas**	**Saídas**	**Saldo**
Saldo em 31-12			17.855
6-1 – Aplicações efetuadas	14.000		31.855
15-1 – Aplicações efetuadas	54.000		85.855
29-1 – Resgate das aplicações		57.000	28.855

16.7.3 Exemplo de escrituração do Livro Caixa

Tendo em mãos as cópias de cheques e os documentos auxiliares, processa-se a escrituração do Livro Caixa, que pode ser feita de forma manual, datilografada ou, ainda, por processamento eletrônico de dados, de acordo com as possibilidades ou necessidades de cada empresa. Como já mencionado, no livro Caixa são escrituradas todas as movimentações das disponibilidades da empresa, o que compreende:

- movimentação do Caixa Pequeno ou Fundo Fixo de Caixa;
- contas correntes bancárias;
- aplicações financeiras de curto prazo.

a) Escrituração diária. Como exemplo, será efetuada a escrituração do dia 4-1. Evidentemente, a escrituração dos demais dias deve obedecer à mesma sistemática.

Companhia Grana Alta Ltda. Livro Caixa do dia 4-1			
Débito – entradas		**Crédito – saídas**	
Histórico	**$**	**Histórico**	**$**
Saldo das disponibilidades em 31-12	54.345		
Liquidação de duplicatas, créditos no Banco Santos	32.000	Cheque nº 117 do Banco Santos para compra de mercadorias a vista	22.500
Venda de mercadorias a vista, recebidas pelo caixa	4.800	Pagamento de pequenas despesas pelo Caixa	320
		Cheque nº 51 do Banco Alterosa para pagamento do INSS	7.600
Transferências entre as contas de disponibilidades			
Resgate de aplicação financeira do Banco Alterosa Principal Rendimento creditado Menos: impostos Líquido creditado	14.000 600 (–) 60 14.540	Baixa da aplicação financeira resgatada – valor do principal	14.000
Saldo das disponibilidades do dia 4-1	61.265		

b) Escrituração mensal

Companhia Grana Alta Ltda. Livro Caixa do mês de janeiro			
Débito – Entradas		**Crédito – Saídas**	
Histórico	**$**	**Histórico**	**$**
Saldo das disponibilidades em 31-12.	54.345		
Movimento do dia 4-1			
Liquidação de duplicatas, créditos no Banco Santos	32.000	Cheque nº 117 do Banco Santos para compra de mercadorias a vista	22.500
Venda de mercadorias a vista, recebidas pelo Caixa	4.800	Pagamento de pequenas despesas pelo Caixa	320
		Cheque nº 51 do Banco Alterosa para pagamento do INSS	7.600
Transferências entre as contas de disponibilidades			
Resgate de aplicação financeira do Banco Alterosa Principal Rendimento creditado Menos: impostos Líquido creditado	 14.000 600 (–) 60 14.540	Baixa da aplicação financeira resgatada – valor do principal	14.000
Movimento do dia 6-1			
		Pagamento de pequenas despesas, pelo caixa	300
		Cheque nº 52 do Banco Alterosa, para pagamento da duplicata nº 3.478 de fornecedor	10.900
Transferências entre as contas de disponibilidades			
Depósito efetuado em dinheiro no Banco Santos	5.000	Baixa do dinheiro no Caixa	5.000
Aplicação no Banco Santos	14.000	Baixa da conta-corrente pela aplicação financeira no Banco Santos	14.000

Débito – Entradas		Crédito – Saídas	
Histórico	$	Histórico	$
Movimento do dia 8-1			
Desconto de duplicatas, conforme aviso do Banco Alterosa Valor das duplicatas recebidas Menos: encargos financeiros Líquido creditado pelo banco	 28.980 (–) 900 28.080	Pagamento de salários, conforme avisos do Banco Alterosa de débitos em conta	24.800
Empréstimo obtido, conforme aviso do Banco Santos	56.000	Cheque nº 53 do Banco Alterosa para pagamento de FGTS	2.030
		Despesas bancárias, conforme aviso do Banco Santos	30
Movimento do dia 11-1			
Liquidação das duplicatas nºs 212 e 230, conforme aviso de crédito do Banco Alterosa	7.800	Cheque nº 54 do Banco Alterosa para pagamento do PIS	1.603
Venda de sucatas a vista, recebidas pelo Caixa	800	Cheque nº 55 do Banco Alterosa, para pagamento da Cofins	7.500
		Cheque nº 118 do Banco Santos, para pagamento da duplicata nº 467 de fornecedor	7.100
		Cheque nº 119 do Banco Santos, para pagamento de aluguel	11.400
		Pagamento de pequenas despesas pelo Caixa	415
Transferências entre as contas de disponibilidades			
Retirada do Banco Santos para o Caixa, para pagamento de pequenas despesas	200	Cheque nº 120 do Banco Santos	200
Transferência do Banco Santos para o Banco Alterosa, conforme aviso	12.000	Transferência do Banco Santos para o Banco Alterosa	12.000
Movimento do dia 12-1			
Recebimento das duplicatas nºs 210 e 215 pelo Banco Santos, conforme avisos	32.800	Liquidação de Empréstimo do Banco Alterosa, conforme aviso: Valor do principal Mais: Encargos financeiros Total debitado pelo banco	 11.000 400 11.400

Débito – Entradas		Crédito – Saídas	
Histórico	$	Histórico	$
Vendas a vista, conforme Nota Fiscal nº 1.270, recebida pelo caixa	6.400		
Movimento do dia 14-1			
Recebimento das duplicatas nºs 240, 241 e 242 pelo Banco Alterosa, conforme avisos de créditos	21.000	Cheque nº 56 do Banco Alterosa, para pagamento da duplicata nº 543 de fornecedor	5.400
		Pagamento de pequenas despesas pelo caixa	250
Transferências entre as contas de disponibilidades			
Depósito em dinheiro no Banco Santos	5.200	Depósito no Banco Santos, conforme comprovante	5.200
Movimento do dia 15-1			
Recebimento da duplicata nº 208 de cliente, pelo Banco Alterosa, conforme aviso	13.000	Pequenas despesas pagas pelo caixa	490
Transferências entre as contas de disponibilidades			
Aplicação financeira no Banco Santos	54.000	Baixa da conta corrente pela aplicação financeira do Banco Santos	54.000
Movimento do dia 18-1			
Depósito efetuado do Banco Alterosa pelo Diretor, referente à devolução de empréstimo: Valor do principal Mais: Juros sobre o empréstimo Total depositado, conforme comprovante	 8.700 300 9.000	Cheque nº 121 do Banco Santos, para recolhimento do ICMS	1.500
Movimento do dia 20-1			
		Despesa bancária do Banco Alterosa	70
		Cheque nº 122 do Banco Santos, para pagamento da fatura nº 47 – frete	1.500

Débito – Entradas		Crédito – Saídas	
Histórico	**$**	**Histórico**	**$**
Movimento do dia 21-1			
Desconto de duplicatas no Banco Santos: Valor das duplicatas Menos: encargos financeiros cobrados pelo banco Líquido creditado, conforme aviso	 8.800 (–) 300 8.500	Adiantamento para fornecedor, conforme ordem de pagamento do Banco Alterosa: Valor do adiantamento Mais: custo da ordem de pagamento Total debitado pelo banco	 4.000 80 4.080
		Pagamento de pequenas despesas pelo Caixa	170
Movimento do dia 22-1			
Vendas a vista, conforme Nota Fiscal nº 1.327, recebida pelo caixa	800		
Movimento do dia 26-1			
Dividendos recebidos de empresas coligadas, conforme aviso de crédito do Banco Alterosa	3.400	Adiantamentos para despachantes, conforme cheque nº 57 do Banco Alterosa	1.000
		Pagamento da duplicata nº 827, de fornecedor, conforme Ordem de Pagamento do Banco Santos: Valor da duplicata Mais: custo da ordem de pagamento Total debitado pelo banco	 13.400 200 13.600
Movimento do dia 27-1			
Desconto de duplicatas de clientes, conforme avisos do Banco Santos: Valor das duplicatas Menos: encargos financeiros cobrados pelo banco Líquido creditado pelo banco	 10.890 (–) 720 10.170	Cheque nº 57 do Banco Alterosa, para pagamento da duplicata nº 27 de fornecedor	7.000
		Cheque nº 123 do Banco Santos, para compra de mercadorias a vista, conforme Nota Fiscal nº 635	2.000

Débito – Entradas		Crédito – Saídas	
Histórico	**$**	**Histórico**	**$**
Transferências entre as contas de dispombilidades			
Depósito em dinheiro do Banco Alterosa	2.000	Baixa do caixa, pelo depósito em dinheiro no Banco Alterosa	2.000
Aplicação financeira no Banco Alterosa, conforme aviso	29.000	Baixa da conta-corrente pela aplicação financeira no Banco Alterosa, conforme aviso	29.000
Transferência do Banco Santos para o Banco Alterosa	4.500	Transferência do Banco Santos para o Banco Alterosa	4.500
Movimento do dia 29-1			
Vendas de imobilizado a vista, conforme Nota Fiscal nº 1.500, recebida pelo caixa	900	Pagamento de gratificação à diretoria, conforme aviso de débito do Banco Alterosa	3.000
		Pagamento das contas de água, luz e telefone, conforme avisos do Banco Santos	800
Movimento do dia 31-1			
Rendimento das aplicações financeiras do Banco Alterosa, conforme aviso	500	CPMF debitada pelo Banco Alterosa, conforme aviso	310
Rendimento das aplicações financeiras do Banco Santos, conforme aviso bancário	150	CPMF debitada pelo Banco Santos, conforme aviso	570
		Cheque nº 124 do Banco Santos, para recolhimento do IRPJ e contribuição social	62.150
		Pagamento de pequenas despesas, pelo caixa	700
Transferências entre as contas de disponibilidades			
Resgate de aplicação financeira do Banco Santos, conforme aviso:		Baixa na conta de aplicação no Banco Santos, pelo resgate da aplicação	57.000
Valor do principal	57.000		
Mais: Rendimentos creditados	1.140		
Menos: impostos descontados	(–) 200		
Total creditado pelo banco na conta-corrente	57.940		
Saldo das disponibilidades do dia 31-1	79.437		

Testes

1. Assinale a alternativa correta:

   a) a microempresa e a empresa de pequeno porte inscritas no Simples estão dispensadas da escrituração comercial e da escrituração do Livro Caixa;

   b) no Livro Caixa deverá estar escriturada somente movimentação financeira que envolver os diversos caixas de uma empresa;

   c) as empresas tributadas pelo Imposto de Renda e Contribuição Social com base no lucro presumido ou aquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), *que não mantiverem escrituração contábil*, devem proceder periodicamente à escrituração do Livro Caixa;

   d) conforme o Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro real deverá manter a escrituração do Livro Caixa em substituição à escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

   Resposta: alternativa ___

2. Pode-se afirmar, em relação à opção pela escrituração do livro Caixa:

   a) a opção pelo Livro Caixa é uma alternativa concedida pela legislação do Imposto de Renda à necessidade da escrituração contábil completa, para facilitar as atividades administrativas e burocráticas das pessoas jurídicas obrigadas à tributação pelo Lucro Real;

   b) as empresas tributadas pelo lucro presumido ou estimado estão desobrigadas, pela Lei Comercial, para todos os efeitos legais, societários e trabalhistas, de manter a escrituração contábil completa, desde que procedam à escrituração do Livro Caixa;

   c) é importante ressaltar que a dispensa da contabilidade é concedida apenas pela legislação do Imposto de Renda. A contabilidade é necessária para atender também à legislação comercial, societária e trabalhista;

   d) a pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido não pode manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, desde que escriture os recebimentos e os pagamentos ocorridos em cada mês no Livro Caixa;

   e) essa desobrigação de escriturar o Livro Diário vale para fins de concordata ou falência.

   Resposta: alternativa ___

3. Pode-se afirmar, em relação ao Livro Caixa (assinale as alternativas corretas):
   a) há obrigatoriedade de autenticação do livro Caixa em órgão da Receita Federal ou em qualquer outra repartição pública;
   b) deve conter o "Termo de Abertura" e "Termo de Encerramento" e ser assinado pelo representante legal da pessoa jurídica e pelo contabilista responsável pela escrituração;
   c) a escrituração pode ser diária ou mensal, não havendo necessidade, durante a escrituração mensal, da menção da data das operações realizadas;
   d) para os contribuintes optantes pelo Simples, o Livro Caixa deve ser escriturado até o dia 10 do mês subsequente ao das transações financeiras e comerciais, ou seja, até a data de vencimento do prazo para o pagamento unificado dos tributos contemplados pelo Simples;
   e) as aplicações financeiras de curto prazo, de liquidez imediata, não devem ser consideradas como componentes do "caixa" da empresa.

   Resposta: alternativas ______

4. Pode-se afirmar dos documentos comprobatórios da escrituração do Livro Caixa (assinale a alternativa incorreta):
   a) como substitui a escrituração contábil para fins do Imposto de Renda, deve ser escriturado com base em documentos comprobatórios, com as mesmas características legais e fiscais exigidas para a contabilização;
   b) a comprovação da movimentação financeira de um período não precisa ser efetuada com base nos documentos que deem sustentação aos registros no Livro Caixa, como, por exemplo, as notas fiscais de vendas e de compras;
   c) a comprovação da movimentação financeira de um período precisa ser efetuada com base nos documentos que deem sustentação aos registros no Livro Caixa, como, por exemplo, as cópias de cheques dos pagamentos efetuados;
   d) avisos bancários das aplicações financeiras e resgates efetuados, a folha de pagamento e avisos de débitos bancários são exemplos de documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

   Resposta: alternativas ______

17

Juros sobre o Capital Próprio

17.1 Aspectos conceituais

17.1.1 Custo de oportunidade

A Teoria da Contabilidade discute há bastante tempo o conceito de custo de oportunidade, que, na Ciência Econômica, de forma bastante simplificada, significa quanto poderia ser ganho com a utilização alternativa do capital ou outro fator produtivo. Assim, o "lucro econômico" de determinada decisão de investimento poderia ser medido de maneira mais correta, se, do resultado da aplicação, houvesse a dedução da parcela correspondente ao lucro que "teria sido obtido" se fosse outra a alternativa de investimento.

Esse entendimento parte do pressuposto de que, economicamente falando, para a correta mensuração econômica e contábil, todos os fatores produtivos utilizados para a exploração de determinado empreendimento precisam ser remunerados, mesmo que sejam de propriedade do dono do negócio.

Por exemplo, um empresário autônomo da Contabilidade, ao pensar em abrir seu escritório, pode-se utilizar de um imóvel próprio, pelo qual, na maioria das vezes, não haverá pagamento de aluguel, da pessoa jurídica para a pessoa física. No entanto, o custo total para a manutenção do escritório deve incluir também o custo de oportunidade, que, no caso, seria o valor do aluguel que o mencionado contador poderia obter como receita mensal, se alugasse para outra pessoa.

A Contabilidade ainda não está desenvolvida o suficiente para incorporar em seus procedimentos o correto tratamento quanto a tais custos de oportunidade.

Já existem várias pesquisas acadêmicas em andamento. Por exemplo, nos cursos de mestrado e doutorado em Contabilidade da Universidade de São Paulo, discute-se muito, há mais de uma década, o conceito do Gecon – Gestão Econômica –, que, entre outros fundamentos oriundos da Economia, inclui a discussão do conceito de custo econômico.

17.1.2 Juros sobre o capital próprio

Com relação às fontes de captação de capital para as organizações, o conceito de custo de oportunidade também é válido.

Exemplificando: Um conjunto de equipamentos, totalmente informatizado ou robotizado de máquinas e equipamentos para a expansão da fábrica, pode ser adquirido a vista por $ 3.000.000, com a utilização de parte do capital próprio da empresa.

O mesmo conjunto de máquinas, se a empresa não tiver recursos próprios, pode custar $ 3.150.000, para pagamento em 60 dias, com a inclusão de 5% para os encargos financeiros cobrados pelo fornecedor ou por estabelecimento bancário. Portanto, contabilmente, nada mais lógico e coerente que o registro contábil do custo do capital próprio, conforme demonstrado pelo exemplo bastante simples e corriqueiro.

Por outro lado, as pessoas investem em ações de uma empresa não só por acreditarem no potencial de valorização do papel, mas também porque ela pode ser uma excelente fonte pagadora de dividendos ou lucros.

Estas empresas independentemente da valorização ou desvalorização de suas ações promovem aos detentores dos papéis o recebimento de apreciáveis dividendos periódicos.

Definem-se como dividendos a parte do *lucro* que uma empresa distribui aos acionistas e sua quantidade em valor varia proporcionalmente à quantidade e ao tipo de ações que possui. Lembrando que os dividendos podem ser pagos em *dinheiro*, ações ou em outro ativo.

Consubstanciado no art. 4º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o governo federal extinguiu a correção monetária do balanço, ignorando a existência dos resultados inflacionários nos ativos e passivos monetários que geram ganhos ou perdas com a variação da taxa de inflação.

Embora diversos autores e estudiosos do assunto entendam que para compensar os resultados inflacionários decorrentes da extinção da correção monetária do balanço das empresas, o governo federal utilizando da mesma lei, em seu art. 9º, instituiu o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio, equivalente a aplicação da Taxa média de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre o saldo do patrimônio líquido, representando outros proventos que o acionista recebe das empresas, como remuneração do Capital Próprio investido.

O *pagamento* de juros sobre capital próprio traz uma vantagem para as empresas, em razão de seu valor ser descontado do resultado do exercício como uma despesa financeira tornando o lucro menor e gerando o pagamento do imposto de renda a menor, todavia em posição inversa, para as pessoas jurídicas que forem acionistas beneficiários da JCP, ela é tratada como receita tributada na base de cálculo dos tributos (IR, CSLL, PIS/COFINS).

Os valores pagos como JCP foram associados pela CVM aos dividendos ou lucros pagos pela pessoa jurídica e de acordo com nosso cálculo, efetivamente, podemos afirmar que esses valores sempre terão base nos lucros apresentados em anos anteriores somados com os lucros que ficaram retidos na empresa ou com base no lucro do exercício, exceção dada ao pagamento que não for de boa-fé.

Reproduz-se, a seguir, parte de um artigo publicado na *Revista de Contabilidade do CRC* de São Paulo, para ajudar no entendimento dos aspectos conceituais dessa visão econômica.[1]

> *"Surgiu, e já há bastante tempo, a ideia de introduzir, na mensuração do lucro das empresas, essa figura – a do juro sobre o capital próprio – com base no seguinte raciocínio: só é lucro o que a empresa produz acima do que seus sócios ganhariam aplicando seu capital no mercado financeiro. Até esse valor a empresa não produz genuinamente lucro. Assim, se uma empresa produz um lucro de 2% num ano sobre o Patrimônio Líquido, estará, na verdade, produzindo um prejuízo para os acionistas ou sócios, já que não estará conseguindo sequer ganhar o que eles obteriam se investissem seus recursos no mercado financeiro."*

17.2 Legislação aplicável e base de cálculo

Os juros sobre o capital próprio foram introduzidos na "Contabilidade Tributária" pela Lei nº 9.249/95. A partir daí, as empresas passaram a contabilizar tais "custos de oportunidade", ou seja, mais uma vez, os procedimentos contábeis, em nosso país, sofreram forte influência de uma norma fiscal.

O art. 9º dessa lei instituiu a dedutibilidade, na apuração do lucro real, das importâncias pagas ou creditadas, a título de juros sobre o capital próprio, aos sócios ou acionistas das pessoas jurídicas.

A variação da TJLP deve corresponder ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros, e ser aplicada

[1] ABUJAMRA, Márcia Lúcia Mauad et al. Juros sobre o capital próprio. *Revista de Contabilidade do CRC – SP*, São Paulo, ano 1, nº 3, p. 32-37, dez. 1997.

sobre o patrimônio líquido no início desse período, com as alterações para mais ou para menos ocorridas no seu curso.

Seguem trechos do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 sobre a matéria:

> *"Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação,* pro rata dia, *da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (Lei nº 9.249/95, art. 9º);*
>
> *§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados."*

A partir de 1997, de acordo com a Lei nº 9.430/96, tais juros são dedutíveis também para a apuração da base de cálculo da contribuição social. Portanto, a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio é o patrimônio líquido. De acordo com a alínea *d* do § 2º do art. 178 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Patrimônio Líquido é dividido em:

- Capital social;
- Reservas de capital;
- Reservas de reavaliação;
- Reservas de lucros;
- Lucros retidos;
- Prejuízos acumulados.

> *"§ 4º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido."*

A reserva de reavaliação enquanto existir, não deve compor a base de cálculo enquanto não for realizada, ou seja, enquanto não for adicionada na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro.

Não devem também compor a base de cálculo as parcelas não realizadas – mediante alienação, depreciação, amortização ou baixa, a qualquer título, de bens ou direitos do Ativo Imobilizado – da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento do valor de bens do Ativo Imobilizado que tenha sido capitalizada, nos termos dos arts. 436 e 437 do RIR/99.

17.3 Procedimentos para cálculo e limites para a dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro

17.3.1 Procedimentos para cálculo

Os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados, deverão ser registrados como despesas financeiras. Como já mencionado, os juros são calculados sobre as contas do patrimônio líquido e estão limitados à variação *pro rata dia* da Taxas de Juros de Longo Prazo, a TJLP. Portanto, como o cálculo é *pro rata dia*, todas e quaisquer modificações no total do patrimônio líquido, durante o exercício, devem ser consideradas na base de cálculo.

Não será considerado o valor da reserva de reavaliação de bens ou direitos do contribuinte, a não ser que a reserva seja adicionada na determinação da base de cálculo do lucro tributável pelo Imposto de Renda e contribuição social.

O contribuinte que apura o lucro real anual não poderá incluir na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio o lucro apurado no encerramento do próprio período-base. Em outras palavras, o lucro apurado, por exemplo, no exercício findo em 31-12-X1, passa a compor a base de cálculo somente a partir do ano-calendário seguinte. O contribuinte que paga os tributos com base no lucro real trimestral poderá considerar, na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, o lucro líquido apurado nos trimestres anteriores, após a provisão para o Imposto de Renda. No caso de apuração de prejuízo contábil nos trimestres anteriores, esse valor terá que ser deduzido da determinação da base de cálculo dos juros.

17.3.2 Limites para a dedutibilidade

O valor dos juros pagos ou creditados não poderá exceder, como despesa financeira dedutível, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, os limites apurados como segue, e o contribuinte poderá optar pelo maior dos dois limites:

a) 50% do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) 50% dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros.

Deve ser observado que o lucro do próprio período-base não deve ser computado como integrante do patrimônio líquido desse período, haja vista que o objetivo dos juros sobre o capital próprio é remunerar o capital pelo tempo em que este ficou à disposição da empresa, porém fixado nos lucros já auferidos e no que está sendo auferido, tanto é que a Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º;

RIR/1999, art. 347, §§ 2º e 3º; e IN SRF nº 11, de 1996, art. 30, o valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte quando do pagamento ou crédito. Ainda de acordo com o disposto no PN CST nº 20, de 1987, o lucro líquido que servirá de base para determinação do lucro real de cada período-base deve ser apurado segundo os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado.

A apuração do lucro líquido no encerramento do período-base exige a transferência dos saldos das contas de receitas, custos e despesas para uma conta única de resultado, passando a integrar o patrimônio líquido. Portanto, no que diz respeito ao resultado do próprio período de apuração, este somente será computado no patrimônio líquido, base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, após a sua transferência para as contas de reservas ou de lucros retidos ou prejuízos acumulados.

Portanto, a dedutibilidade está condicionada à existência em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados durante o exercício:

- de lucros antes da dedução dos juros sobre o capital próprio; ou
- de lucros acumulados e reservas de lucros.

Como já mencionado, o contribuinte pode escolher o maior valor. Seguem exemplos para facilitar o entendimento:

a) se houver lucros acumulados e reservas de lucros no montante de $ 1.000.000 e a empresa obteve um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 300.000 no período-base, o limite para dedução dos juros será de $ 500.000, ou seja, 50% dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros;

b) se houver lucros acumulados e reservas de lucros no montante de $ 700.000 e a empresa obteve um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 800.000 no período-base, o limite para dedução dos juros será de $ 400.000, ou seja, 50% do lucro do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos juros sobre o capital próprio;

c) se houver lucros acumulados e reservas de lucros no montante de $ 200.000 e a empresa obteve um prejuízo contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 150.000 no período-base, o limite para dedução dos juros será de $ 100.000, ou seja, 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros;

d) se não houver saldos de lucros acumulados e reservas de lucros, e a empresa obteve um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 60.000 no período-base, o limite para dedução dos juros será de $ 30.000, ou seja, 50% do lucro do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos juros sobre o capital próprio; lucros acumulados e reservas de lucros;

e) se não houver lucros acumulados e reservas de lucros, e a empresa obteve um prejuízo contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, não poderá, para fins fiscais, contabilizar e deduzir nenhum valor da base de cálculo do resultado tributável ou para acréscimo do prejuízo fiscal.

17.4 Caso prático de cálculo e contabilização dos juros pagos ou creditados

17.4.1 Cálculo e contabilização na empresa que paga ou credita os juros sobre capital próprio

Supondo que no exercício de 20X1 a taxa anual dos juros de longo prazo foi de 15% e que o valor do patrimônio líquido do ano, em média, da Comércio e Indústria Rio Sapucaí S.A. foi o seguinte:

Capital Social Integralizado	3.400.000
Reservas de Capital	400.000
Reservas de Reavaliação	800.000
Lucros Acumulados	1.200.000
Total do Patrimônio Líquido	5.800.000

Supondo ainda que a empresa obteve um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 900.000 no exercício de 20X1, e que as Reservas de Reavaliação não foram adicionadas na determinação da base de cálculo do lucro tributável pelo Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro líquido, a base de cálculo seria, então, de $ 5.000.000, após a exclusão do saldo das Reservas de Reavaliação, o que, multiplicado por 15%, resultaria no montante de $ 750.000.

Há necessidade, no entanto, de verificar o limite estabelecido pela legislação tributária, como segue:

a) 50% dos lucros acumulados = $ 1.200.000 × 50% = $ 600.000;

b) 50% do lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros no exercício de 20X1 = $ 900.000 × 50% = $ 450.000.

Como o contribuinte tem a opção pela escolha do maior dos dois limites, poderá contabilizar como despesas financeiras o valor de $ 600.000, em 31-12-20X1, como segue:

DÉBITO	$
DESPESAS OPERACIONAIS	
Despesas Financeiras	600.000
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
Juros sobre Capital Próprio a Pagar	510.000
Imposto de Renda Retido na Fonte a Recolher (1)	90.000

(1) De acordo com a legislação pertinente, os juros estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário. O imposto retido na fonte deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.

O contribuinte tem a opção de utilizar os juros sobre o capital próprio para aumento de seu capital social, em vez de pagar ou creditar tais juros aos sócios ou acionistas. Se for essa a escolha do contribuinte, haverá necessidade de um lançamento contábil adicional, como segue:

DÉBITO	$
PASSIVO CIRCULANTE	
Juros sobre Capital Próprio a Pagar	510.000
CRÉDITO	
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Reserva para Aumento de Capital ou Recursos para Aumento de Capital	510.000

17.4.2 *Contabilização na empresa beneficiária dos juros sobre capital próprio recebidos ou creditados pela empresa investida*

Muitas organizações empresariais participam do capital de outras empresas, sejam em coligadas, controladas ou sob a forma de *joint ventures*. Tais investidoras podem, portanto, receber juros calculados sobre o capital próprio das investidas.

a) Nas investidoras tributadas com base no lucro real, os juros auferidos deverão ser registrados como receitas financeiras e incluídos na base de cálculo do lucro real, para efeito de pagamento do Imposto de Renda e da contribuição social.

Suponha-se que a investidora Organizações Cruzeiro do Sul S.A. possui 50% das ações da investida Comércio e Indústria Rio Sapucai S.A. Nessas circunstâncias, em 31-12-20X1, a investidora deveria contabilizar como receitas financeiras, tributáveis, sua participação de $ 300.000 nos juros calculados e contabilizados pela investida.

O lançamento contábil em 31-12-20X1, na investidora Organizações Cruzeiro do Sul S.A., seria, supondo que a investida não irá capitalizar tais juros, mas pagar aos beneficiários:

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE	
Juros sobre Capital Próprio a Receber – Investida Comércio e Indústria Rio Sapucai S.A.	255.000
Imposto de Renda a Compensar (1)	45.000
Total do débito	300.000
CRÉDITO	
RECEITAS FINANCEIRAS	
Juros sobre Capital Próprio – Investida Comércio e Indústria Rio Sapucai S.A.	300.000

(1) De acordo com o art. 51 da Lei nº 9.430/96, o imposto retido na fonte será considerado como antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiários pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

b) Caso a investidora seja tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os juros auferidos deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado, para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

17.5 Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para as empresas de capital aberto

A CVM expediu a Deliberação nº 207, reproduzida a seguir, em que determina que os juros pagos ou creditados pelas companhias de capital aberto sejam contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício. Também determina um tratamento diferente para os juros auferidos.

"Íntegra da Deliberação nº 207, de 13 de dezembro de 1996, da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, DOU de 27-12-96.

S.A.– Companhias abertas – juros sobre o capital próprio previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/95 – Contabilização.

Dispõe sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio previstos na Lei nº 9.249/95.

O Presidente da Comissão de Valores Mobiliários – CVM torna público que o Colegiado, em sessão realizada nesta data, e com fundamento do disposto no art. 22, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e no art. 177, §§ 2º e 3º, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e considerando:

a) que o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26-12-95, instituiu a figura dos juros calculados sobre o capital próprio, permitindo a sua dedutibilidade para efeitos de apuração do lucro real;

b) que, no conceito de lucro da lei societária, remuneração do capital próprio, paga ou creditada aos acionistas, configura distribuição de resultado e não despesa;

c) que o § 7º do art. 9º da referida Lei veio reforçar essa interpretação, ao permitir que esses juros possam ser imputados ao valor do dividendo obrigatório, estabelecido no art. 202 da lei societária; e

d) finalmente que, se esses juros não forem tratados como distribuição de resultados, além de possibilitar a falta de comparabilidade entre os resultados das companhias abertas, poderão provocar reflexos em todas as participações e destinação calculadas com base no lucro societário, deliberou:

I – Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do art. 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício."

Nota dos autores

Portanto, se a investida Comércio e Indústria Rio Sapucaí S.A. fosse uma empresa de capital aberto, os juros calculados sobre seu capital próprio seriam contabilizados da seguinte maneira, para atender à Deliberação da CVM:

DÉBITO	$
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Lucros Acumulados	600.000
CRÉDITO	
PASSIVO CIRCULANTE	
Juros sobre Capital Próprio a Pagar	510.000
Imposto de Renda Retido na Fonte a Recolher	90.000

"II – Os juros recebidos pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados da seguinte forma:

a) como crédito da conta de investimentos, quando avaliados pelo método da equivalência patrimonial e desde que os juros sobre o capital próprio estejam ainda integrando o patrimônio líquido da empresa investida ou nos casos em que os juros recebidos já estiverem compreendidos no valor pago pela aquisição do investimento; e"

Nota dos autores

Se a investidora Organizações Cruzeiro do Sul S.A. também fosse empresa de capital aberto, em 31-12-20X1, sua participação de $ 300.000 nos juros calculados e contabilizados pela investida seria contabilizada da seguinte maneira, considerando ainda que a investida não irá capitalizar tais juros, mas pagar aos beneficiários:

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE	
Juros sobre Capital Próprio a Receber – Investida Comércio e Indústria Rio das Mortes S.A.	255.000
Imposto de Renda a Compensar (1)	45.000
Total do débito	300.000
CRÉDITO	
ATIVO PERMANENTE	
Investimentos Permanentes em Participações Societárias Avaliadas pela Equivalência Patrimonial – Investida Comércio e Indústria Rio das Mortes S.A.	300.000

"b) como receita, nos demais casos.

III – Os juros sobre o capital próprio que forem utilizados para aumento de capital ou para manutenção em reserva, na forma do § 9º do art. 9º da Lei nº 9.249, deverão ser destinados a partir da conta de Lucros Acumulados e registrados em conta específica de Reserva de Lucros até a sua capitalização."

Nota dos autores

Nessas circunstâncias, haveria necessidade de outro lançamento contábil na investida Comércio e Indústria Rio Sapucaí S.A., como segue, para atender à Deliberação da CVM:

DÉBITO PASSIVO CIRCULANTE Juros sobre Capital Próprio a Pagar	$ 510.000
CRÉDITO PATRIMÔNIO LÍQUIDO Reserva de Lucros Reserva para Aumento de Capital ou Recursos para Aumento de Capital	 510.000

"IV – O Imposto de Renda na fonte, assumido pela empresa e incidente sobre os juros utilizados da forma do item III, deverá ser reconhecido, como despesa, diretamente na demonstração do resultado do exercício.

V – Os juros pagos ou creditados somente poderão ser imputados ao dividendo mínimo, previsto no art. 202 da Lei nº 6.404/76, pelo seu valor líquido do Imposto de Renda na Fonte.

VI – Em nota explicativa às demonstrações financeiras e às informações trimestrais (ITRs) deverão ser informados os critérios utilizados para determinação desses juros, as políticas adotadas para sua distribuição, o montante do Imposto de Renda incidente e, quando aplicável, os seus efeitos sobre os dividendos obrigatórios.

VII – O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos arts. 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

VIII – Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.

IX – A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício.

X – Esta Deliberação entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se os seus efeitos aos exercícios sociais iniciados em janeiro deste ano."

PIS/COFINS

A partir de 1º-2-99, com a edição da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo do PIS e da COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercido e a classificação contábil adotada para as receitas; assim, a partir desta data, todas as receitas, exceto as textualmente excluídas, integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, sejam operacionais ou não operacionais.

Entretanto, em 28-5-09, por força do art. 79 da Lei nº 11.941/09, entende-se que a base de cálculo será a receita bruta da pessoa jurídica, e não mais a totalidade das receitas auferidas.

O Decreto nº 5.164/2004 estabeleceu que ficaram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativo das referidas contribuições, entretanto o disposto não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de *hedge*, que por força do Decreto nº 5.442/05 passaram a ser tributadas por alíquota zero em 31-3-05.

Observe-se que permanece a incidência do PIS e COFINS sobre os juros sobre o capital próprio e a regra aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não cumulativa.

Como um exercício prático, desenvolvemos uma planilha contendo os limites legais e que no decorrer dos anos não apresentou resultado para ter comparação de qual maior valor deve ser pago como JCP.

Vamos imaginar que a empresa possua saldo de reservas de Lucros e Lucros Acumulados de $ 2.000. Efetuando-se os cálculos e considerando não obter lucro ao longo dos anos, vejam que o montante distribuído jamais irá ultrapassar os lucros auferidos no passado.

Concluímos que embora a remuneração seja sobre o capital próprio, o limite estará vinculado a existência de lucro, presente ou passado, o que prova que essa receita para o receptor é dividendos de investimentos efetuados, não importando a denominação dada.

Patrimônio Líquido	Ano Atual	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6
Capital Social	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200
Reserva de Capital	500	500	500	500	500	500	500
Reservas de Lucros	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Lucros Acumulados	1.000	1.000	630	297	(3)	(272)	(515)
Total Patrimônio Líquido	**3.700**	**3.700**	**3.330**	**2.997**	**2.697**	**2.428**	**2.185**
TJLP (Taxa hipotética)	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Total da remuneração permitida de JCP do ano	**370**	**370**	**333**	**300**	**270**	**243**	**218**
Limite PL (1)							
Lucros acumulados	1.000	1.000	630	297	(3)	(272)	(515)
Reservas de lucros	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Soma	2.000	2.000	1.630	1.297	997	728	485
	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%
Limite (1)	**1.000**	**1.000**	**815**	**649**	**499**	**364**	**242**

Limite Lucro Ano (2)								
DRE sem JCP								
Receitas		100	100	100	100	100	100	
Despesas		(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	**Lucro do exercício** —
Lucro do Período	–	–		–	–	–	–	
	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	
Limite (2)	–	–	–	–	–	–	–	
Limite Fiscal Maior Valor	**1.000**	**1.000**	**815**	**649**	**499**	**364**	**242**	
Limite Contábil dos Juros	**370**	**370**	**333**	**300**	**270**	**243**	**218**	
Valor permitido pago como JCP	**370**	**370**	**333**	**300**	**270**	**243**	**218**	
DRE com JCP								
Receita		100	100	100	100	100	100	
Despesa		(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	**Valor distribuído (1.734)**
JCP		(370)	(333)	(300)	(270)	(243)	(218)	
Lucro Exercício		**(370)**	**(333)**	**(300)**	**(270)**	**(243)**	**(218)**	

Assim, parafraseando as sábias palavras do Ministro Humberto Gomes de Barros do STJ em voto proferido em sentença sobre outro assunto, o Judiciário é composto de notáveis conhecedores do saber jurídico derivado do estudo e da experiência que garantem a condução da jurisprudência nacional.

Dessa forma, o STJ, que já se pronunciou ser o valor dos Juros sobre Capital Próprio uma receita financeira do recebedor para fins de incidência do PIS/COFINS não cumulativo, mesmo contrariando orientação da CVM, órgão com poderes de emanar normas contábeis, afirmando que essa receita é dividendo, não se apercebeu de que a origem do valor sempre será o **Lucro**, presente ou passado, e para nós, valor pago ou recebido tendo como base o lucro, corresponde a dividendo, não importa a denominação dada.

Testes

1. Assinale a alternativa incorreta, com relação às normas tributárias das Leis nº 9.249/95, nº 9.430/96 e do Regulamento do Imposto de Renda relacionadas aos juros sobre o capital próprio:

   a) a Lei nº 9.249/95 instituiu a dedutibilidade, na apuração do lucro real, das importâncias pagas ou creditadas, a título de juros sobre o capital próprio, aos sócios ou acionistas das pessoas jurídicas;

   b) o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados;

   c) a partir de 1997, de acordo com a Lei nº 9.430/96, tais juros são dedutíveis também para a apuração da base de cálculo da Contribuição Social;

   d) a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio é o patrimônio líquido, sendo considerados, sem nenhuma exceção, os saldos das contas de Capital Social, Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação, Reservas de Lucros e Lucros ou Prejuízos acumulados;

   e) a Reserva de Reavaliação não deve compor a base de cálculo enquanto não for realizada, ou seja, enquanto não for adicionada na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro.

   Resposta: alternativa ___

2. Assinale a alternativa incorreta, com relação ao conceito de custo de oportunidade:

   a) na Ciência Econômica, de uma forma bastante simplificada, significa o quanto poderia ser ganho com a utilização alternativa do capital ou qualquer outro fator produtivo;

b) a Teoria da Contabilidade não tem se preocupado com a discussão do conceito de custo de oportunidade, visto que não é possível sua avaliação para fins contábeis;

c) o lucro econômico de uma determinada decisão de investimento poderia ser medido de uma maneira mais correta, se, do resultado da aplicação, houvesse a dedução da parcela correspondente ao custo de oportunidade de outra alternativa de investimento;

d) economicamente falando, para a correta mensuração econômica e contábil, todos os fatores produtivos utilizados para a exploração de um determinado empreendimento precisam ser remunerados, mesmo que sejam de propriedade do dono do negócio.

Resposta: alternativa ___

3. Assinale a alternativa incorreta:

a) nas empresas de capital aberto, os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados, deverão ser registrados como despesas financeiras;

b) o contribuinte que apura o lucro real anual não poderá incluir na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio o lucro apurado no encerramento do próprio período-base. Em outras palavras, o lucro apurado, por exemplo, no exercício findo em 31-12-2007, passa a compor a base de cálculo somente a partir do ano-calendário seguinte;

c) os juros são calculados sobre as contas do patrimônio líquido e estão limitados à variação *pro rata* dia da Taxa de Juros de Longo Prazo, a TJLP.

d) como o cálculo é *pro rata* dia, todas e quaisquer modificações no total do patrimônio líquido, durante o exercício, devem ser consideradas na base de cálculo.

Resposta: alternativa ___

4. Supondo que no exercício de 2007 a variação *pro rata* dia da Taxa de Juros de Longo Prazo, a TJLP, foi de 25%, assinale a alternativa correta com relação ao montante que poderia ser contabilizado e que estaria dentro dos limites aceitos pela legislação tributária para a contabilização e dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, para fins de apuração do lucro tributável:

a) na Empresa A, a base de cálculo era de $ 3.000.000, sendo que haviam lucros acumulados e reservas de lucros no montante de $ 1.400.000. A empresa obteve um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 400.000 no período-base. Nesse caso, o montante correto a ser contabilizado seria $ 750.000;

b) na Empresa D, a base de cálculo era de $ 6.000.000, sendo que havia lucros acumulados e reservas de lucros no montante de $ 4.400.000. A

empresa obteve um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 2.600.000 no período-base. Nesse caso, o montante correto a ser contabilizado seria $ 2.200.000;

c) na Empresa E, a base de cálculo era de $ 1.000.000, sendo que havia lucros acumulados e reservas de lucros no montante de $ 100.000. A empresa obteve um lucro contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 90.000 no período-base. Nesse caso, o montante correto a ser contabilizado seria $ 50.000;

d) na Empresa F, a base de cálculo era de $ 600.000, sendo que não havia lucros acumulados e reservas de lucros. A empresa obteve prejuízo contábil, antes da provisão para o Imposto de Renda e da dedução dos referidos juros, de $ 40.000 no período-base. Nesse caso, o montante correto a ser contabilizado seria $ 20.000.

Resposta: alternativa ___

Os testes 5 e 6 constaram no exame de qualificação técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independente – CNAI do Conselho Federal de Contabilidade.

5. De acordo com as disposições na Deliberação CVM nº 207/96, que trata da contabilização dos juros sobre o capital próprio, previstos na Lei nº 9.249/95, assinale a alternativa incorreta:

a) os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados. Todavia, se a companhia optar pelo registro em despesa, deverá proceder à reversão do valor nos livros contábeis;

b) os juros pagos ou creditados somente poderão ser imputados ao dividendo mínimo, previsto no art. 202 da Lei nº 6.404,76, pelo seu valor bruto incluindo o Imposto de Renda na fonte;

c) os juros recebidos pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados da seguinte forma: (i) como crédito da conta de investimentos, quando avaliados pelo método da equivalência patrimonial e desde que os juros sobre o capital próprio estejam ainda integrando o patrimônio líquido da empresa investida ou nos casos em que os juros recebidos já estiverem compreendidos no valor pago pela aquisição do investimento; e (ii) como receita, nos demais casos;

d) os juros sobre o capital próprio que forem utilizados para aumento de capital ou para manutenção em reserva, deverão ser destinados a partir da conta de Lucros Acumulados e registrados em conta específica de Reserva de Lucros até a sua capitalização.

Resposta: alternativa ___

6. Identifique a alternativa incorreta:
   a) os juros sobre o capital próprio devem ser considerados como despesa operacional do período;
   b) os juros sobre o capital próprio recebidos de controladas devem ser registrados em contrapartida à conta de investimentos em controladas;
   c) os juros sobre o capital próprio devem ser considerados como redutores de conta específica do patrimônio líquido;
   d) os juros pagos ou creditados somente poderão ser imputados ao dividendo mínimo pelo seu valor líquido do Imposto de Renda na fonte.

   Resposta: alternativa ___

   Teste que constou em concurso público para Analista Previdenciário do INSS.

7. Pode-se conceituar "Custo de Oportunidade" como:
   a) montante de custos aplicados em um produto cuja venda depende de uma oportunidade de marcado;
   b) valor correspondente ao conjunto de insumos aplicados sobre um produto;
   c) valor sacrificado em uma alternativa em detrimento de outra;
   d) custo despendido em processos produtivos eventuais ou cíclicos;
   e) diferença entre o custo total do produto e o seu custo marginal.

   Resposta: alternativa ___

18

Investimentos em Participações Societárias

18.1 Considerações iniciais

Por diversos motivos, uma empresa, denominada de investidora, pode adquirir parte ou a totalidade das ações ou quotas de outra empresa, denominada investida. Atualmente, esse é um fato bastante comum nos países mais desenvolvidos e também no Brasil. Há inúmeras grandes empresas que participam no capital de outras empresas. Algumas déssas grandes investidoras chegam a manter investimentos em participações societárias em mais de 50 outras companhias, dos mais variados setores de atividades.

Tais aplicações de recursos, efetuadas com o objetivo de produzir renda para a empresa investidora ou por motivos estratégicos ou por outra razão, são denominadas de investimentos em participações societárias em outras empresas.

Devem ser registradas na contabilidade da investidora de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, considerando, primeiramente, a intenção da entidade aplicadora de capitais de permanecer ou não com esses ativos na sociedade investida, intenção essa que normalmente deve ser manifestada por ocasião da aquisição do direito.

18.2 Classificação contábil na investidora

As participações societárias representam, portanto, a inversão de capitais em investimentos que são classificados no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo

Prazo na contabilidade da investidora, quando adquiridos para serem revendidos ou quando possuírem caráter especulativo. Esses direitos são avaliados pelo custo de aquisição e reduzidos por eventuais provisões para ajuste a valor de mercado.

Já as participações societárias permanentes são as adquiridas com a intenção de serem mantidas permanentemente no ativo da entidade investidora, objetivando a extensão de sua atividade econômica. Nesse caso, esses investimentos devem ser classificados contabilmente no Ativo Permanente da investidora.

Os procedimentos tributários relacionados com os investimentos em participações societárias foram profundamente alterados pelo Decreto-lei nº 1.598/77, que classificou essas aplicações em dois grandes grupos:

- os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que quase sempre são os de caráter especulativo e de pouca relevância para a investidora; e
- os investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido da empresa coligada ou controlada, conforme método de equivalência patrimonial, que são os de caráter permanente e representativos no conjunto de ativos da investidora.

18.3 Conceitos de coligadas, controladas e investimentos relevantes

Na prática, tais direitos de sócio são assegurados com a posse de mais de 50% das ações ordinárias, que dão direito a votar nas assembleias.

Exemplos de coligadas ou controladas:

- Investidora A possui 25% das ações ordinárias, com direito a voto e 30% das ações preferenciais da Investida X;
- Investidora A possui 9% das ações ordinárias, com direito a voto e 80% das ações preferenciais da Investida Y;
- Investidora A possui 25% das ações ordinárias, com direito a voto e 60% das ações preferenciais da Investida Z;
- Investidora A possui 95% das ações ordinárias, com direito a voto e 30% das ações preferenciais da Investida W.

No exemplo citado, tem-se a seguinte relação de "parentesco":

- a investida X é coligada da investidora A, porque esta possui mais de 20% das ações ordinárias, que dão direito a voto, sem no entanto controlá-la;
- a investida Y não é coligada, tampouco controlada da investidora A, porque esta não possui mais de 20% das ações ordinárias;

- a investida Z é coligada da investidora A, porque esta possui mais de 20% das ações ordinárias, com direito a voto, mas não detém o controle. Para isso, precisaria possuir mais de 50% do capital votante;
- a investida W é controlada da investidora A, porque esta possui mais de 50% das ações ordinárias, com direito a voto.

De acordo com a legislação atual, Medida Provisória nº 449, são coligadas as sociedades quando uma investidora participa com 20% ou mais do capital volante da investida, sem controlá-la.

A sociedade *controlada* é aquela na qual a controladora, diretamente ou por intermédio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhes assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos administradores.

O investimento também pode ser considerado *relevante* se o valor da participação, somado ao das demais participações em coligadas ou controladas, alcançar pelo menos 15% do valor do patrimônio líquido da investidora.

Será considerado *influente* o investimento em sociedade coligada sob cuja administração a investidora tenha influência (possibilidade de eleger pelo menos um dos administradores da investida) em sociedade coligada que participe com 20% ou mais do capital social; ou em sociedade controlada.

18.4 Método do custo de aquisição para avaliação dos investimentos em participações societárias

18.4.1 Contabilização na data da aquisição dos investimentos

Os investimentos avaliados segundo o método de custo de aquisição normalmente correspondem à participação em outra sociedade, cujo valor não é significativo, e a participação não ultrapassa 20% das ações do capital da investida e a investidora não detém influência na administração. Essas aplicações são avaliadas para efeito de registro contábil, pelo valor do custo de aquisição, acrescido da correção monetária que vigorou até 31-12-95, deduzida da eventual provisão para perdas permanentes.

Exemplo:

A Investidora GranaAlta S.A. adquiriu, em 30-6-20X0, 23% das ações da Empresa Industrial Max S.A. A investidora pagou $ 200.000 pelo investimento, que é considerado irrelevante e de caráter especulativo, e pretende revender tal investimento durante o exercício de 20X2.

Contabilização na Investidora GranaAlta S.A., em 30-6-20X0

DÉBITO	$
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	
Investimentos Temporários a Longo Prazo Participações não Permanentes em Outras Empresas – Empresa Industrial Max S.A.	200.000
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Disponível – Bancos Conta-Corrente	200.000

18.4.2 Contabilização na investidora de lucros ou dividendos recebidos

Como a investidora é detentora de 23% das ações da investida Empresa Industrial Max S.A., tem direito a receber o mesmo percentual de possíveis dividendos distribuídos ou a distribuir pela investida.

Suponha-se que no exercício encerrado em 31-12-20X0 a investida provisionou o total de $ 100.000 para distribuição de dividendos. Como a participação da investidora é de 23%, ela tem direito a receber $ 23.000 de dividendos, que seriam assim contabilizados:

Contabilização na Investidora GranaAlta S.A. em 31-12-20X0 dos dividendos a receber

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE	
Outros Créditos – Dividendos Propostos a Receber	23.000
CRÉDITO	
RESULTADO OPERACIONAL	
Outras Receitas Operacionais – Dividendos Decorrentes de Investimentos em Participações Societárias Avaliados pelo Custo de Aquisição	23.000

Essa receita contabilizada na investidora não é computável na determinação da base de cálculo do lucro real, ou seja, trata-se de uma receita não tributável.

18.4.3 Contabilização na investidora da provisão para perdas prováveis na realização do investimento

No exemplo mencionado, o investimento foi avaliado pelo custo de aquisição. Como é sabido, nesses casos, na data de encerramento das demonstrações contábeis, o custo de aquisição do ativo deve ser confrontado com o respectivo valor de mercado, para a aplicação da regra "custo ou mercado, dos dois o menor".

Portanto, se o valor de mercado do ativo representado pelo investimento em participação societária for inferior ao custo de aquisição, deverá ser constituída, na investidora, uma provisão para perdas prováveis na realização desse ativo.

Por exemplo, se em 31-12-20X1 o valor de mercado do investimento em participação societária na investida Empresa Industrial Max S.A. for de $ 185.000, haverá necessidade da constituição, na contabilidade da investidora, de uma provisão no valor de $ 15.000, que é a diferença entre o custo de aquisição, $ 200.000 e o valor de mercado, $ 185.000.

Contabilização na Investidora GranaAlta S.A. em 31-12-20X1 da provisão para perdas prováveis na realização do investimento.

DÉBITO	$
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS	
Ganhos e Perdas de Capital nos Investimentos	
Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos em Participações Societárias Avaliados pelo Custo de Aquisição	15.000
CRÉDITO	
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	
Investimentos Temporários a Longo Prazo Provisão para Perdas Prováveis – Empresa Industrial Max S.A.	15.000

Essa despesa contabilizada na investidora não é dedutível na determinação da base de cálculo do lucro real. Trata-se de uma provisão indedutível para fins de obtenção do lucro tributável pelo Imposto de Renda e base de cálculo da Contribuição Social, ou seja, deve ser adicionada ao lucro contábil, mas será dedutível quando da realização do investimento.

18.5 Método da equivalência patrimonial para avaliação dos investimentos em participações societárias

18.5.1 Contabilização na data da aquisição dos investimentos

A Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/07, normatizou, entre outros assuntos, a utilização do método de equivalência patrimonial para a avaliação dos investimentos permanentes em participações societárias relevantes em outras empresas, tendo como base o valor do patrimônio líquido da sociedade coligada ou controlada.

Esse método é aplicado pela investidora para avaliação dos investimentos em sociedades coligadas, sobre cuja administração a investidora tenha influência ou de que participe com 20% ou mais do capital social da investida, e em sociedades controladas.

Em resumo, a utilização desse método na investidora corresponde à aplicação de seu percentual de participação no capital social da investida sobre o valor do Patrimônio Líquido dessa investida, obtendo-se, dessa maneira, a equivalência patrimonial.

A possível diferença entre o valor encontrado na aplicação dessa fórmula e o valor pago ou a pagar em decorrência da aquisição do investimento deve ser contabilizada pela investidora em conta específica. A essa diferença dá-se o nome de *ágio* ou de *deságio*.

Seguem exemplos de cálculo da equivalência patrimonial e da contabilização, no momento da aquisição do investimento em participação societária.

Exemplo nº 1. Aquisição com ágio

A Investidora GranaAlta S.A. adquiriu em 15-2-X0 uma participação de 30% no capital social da coligada Ind. Com. São Caetano S.A., pagando $ 410.000 pelo investimento. Na mesma data, o total do patrimônio líquido da investida Ind. Com. São Caetano S.A. era de $ 1.200.000.

Aplicando a fórmula para cálculo da equivalência patrimonial desse investimento, obtém-se o valor de $ 360.000, igual a 30%, que é o percentual de participação da investidora, sobre o total de $ 1.200.000 do patrimônio da investida.

A diferença entre o valor pago pela investidora – $ 410.000 – e o cálculo da equivalência patrimonial – $ 360.000 – representa o ágio de $ 50.000, que deve ser contabilizado em conta específica.

Em 15-2-X0, a investidora deve contabilizar da seguinte maneira o mencionado investimento, supondo-se que este seja permanente e relevante.

DÉBITO	$
ATIVO PERMANENTE	
Investimentos permanentes em outras sociedades	
Avaliadas pela equivalência patrimonial – Ind. Com. São Caetano S.A.	360.000
Ágio do investimento – Ind. Com. São Caetano S.A.	50.000
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Disponível – Bancos conta corrente	410.000

Exemplo nº 2. Aquisição com deságio

A Investidora GranaAlta S.A. adquiriu em 21-5-X1 uma participação de 63% no capital social da controlada Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A., pagando $ 600.000 pelo investimento.

Na mesma data, o total do patrimônio líquido da investida Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A. era de $ 1.000.000.

Aplicando a fórmula para cálculo da equivalência patrimonial desse investimento, obtém-se o valor de $ 630.000, igual a 63%, que é o percentual de participação da investidora, sobre o total de $ 1.000.000 do patrimônio da investida.

A diferença entre o valor pago pela investidora, $ 600.000, e o cálculo da equivalência patrimonial, $ 630.000, representa o deságio de $ 30.000, que deve ser contabilizado em conta específica.

Em 21-5-X1, a investidora deve contabilizar da seguinte maneira o mencionado investimento, supondo que ele seja permanente e relevante.

DÉBITO	$
ATIVO PERMANENTE	
Investimentos permanentes em outras sociedades	
Avaliadas pela equivalência patrimonial – Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A.	630.000
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Disponível – Bancos conta corrente	600.000
ATIVO PERMANENTE	
Investimentos permanentes em outras sociedades	
Deságio do investimento – Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A.	30.000

18.5.2 Aspectos tributários do método da equivalência patrimonial

A avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial é obrigatória para fins tributários, de acordo com o art. 21 do Decreto-lei nº 1.598/77 e do Decreto-lei nº 1.648/78, os quais estabelecem, em outras palavras, que em cada balanço toda pessoa jurídica tributada pelo lucro real tem o dever de avaliar os investimentos permanentes e *influentes* pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o art. 248 da Lei nº 6.404/76.

Dessa forma, quando não existirem as características de permanente ou a influência na participação societária, o investimento deverá ser avaliado pelo custo de aquisição. Nesse sentido, a eventual avaliação por valor superior ao do custo de aquisição corrigido será considerada pelo fisco como uma reavaliação espontânea tributável.

Embora não haja previsão legal, o método de equivalência patrimonial também deverá ser utilizado por filiais e sucursais mantidas pela pessoa jurídica no exterior, em razão do regime de tributação dos resultados obtidos no exterior (Lei nº 9.249/95, arts. 25 e 26) e também porque existe previsão legal expressa de adoção do método para as sociedades coligadas e controladas no exterior.

18.5.3 Critérios para a utilização da equivalência patrimonial

Para que o investimento seja avaliado segundo o valor de patrimônio líquido da investida, é necessário que a controlada ou coligada elabore balanço patrimonial ou balancete de verificação na mesma data do balanço da investidora ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, observando a legislação comercial e as normas fundamentais de contabilidade, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o Imposto de Renda.

Na hipótese de os critérios contábeis adotados pela investida coligada ou controlada e pela investidora não forem uniformes, a pessoa jurídica deverá elaborar no balanço ou no balancete das empresas investidas os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios.

Para efeito de apuração do valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada, não devem ser computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas. Com isso, a diferença entre o valor do investimento e o custo de aquisição corrigido monetariamente somente deve ser registrada como resultado do exercício nos seguintes casos:

1. se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
2. se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
3. no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela CVM.

18.5.4 *Da diferença resultante da avaliação baseada no método da equivalência patrimonial*

Art. 16. A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser apropriada pela investidora como:

I – receita ou despesa operacional, quando corresponder a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada, em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores;

II – receita ou despesa não operacional, quando corresponder a eventos que resultem na variação da porcentagem de participação no capital social da coligada e controlada;

III – aplicação na amortização do ágio em decorrência do aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação dos ativos que lhe deram origem; e

IV – reserva de reavaliação, quando corresponder a aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação de ativos na coligada e controlada, ressalvado o disposto no inciso anterior **(Inciso revogado pela Instrução CVM nº 469, de 2 de maio de 2008).**

V – na conta de Ajuste Acumulado de Conversão, diretamente no seu patrimônio líquido, quando corresponder a ajuste da mesma natureza no patrimônio líquido da controlada ou coligada com investimento no exterior, em função das variações cambiais de que trata a regulamentação da CVM em vigor **(Inciso incluído pela Instrução CVM nº 464, de 29 de janeiro de 2008).**

Parágrafo único. Não obstante o disposto no art. 12, o resultado negativo de equivalência patrimonial terá como limite o valor contábil do investimento, que compreende o custo de aquisição mais a equivalência patrimonial, o ágio e o deságio não amortizados e a provisão para perdas *(Redação dada pela Instrução CVM nº 469, de 2 de maio de 2008).*

18.6 Fundamentos econômicos para o ágio ou deságio

Como já visto, a avaliação do investimento na data de aquisição deverá ser realizada para estabelecer se existe ou não ágio – valor pago a maior em relação ao valor do patrimônio líquido contábil da investida – ou deságio – valor pago a menor – nessa aquisição.

Assim, a empresa investidora obrigada a avaliar seus investimentos em coligadas e controladas pelo método da equivalência patrimonial deverá desdobrar o custo total de aquisição em duas parcelas e contas contábeis distintas, quais sejam:

- valor do patrimônio líquido da sociedade coligada ou controlada, na época da aquisição, proporcional à participação societária adquirida;
- valor de ágio ou deságio nessa aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido contábil na época da aquisição.

Na data da aquisição, a investidora deverá indicar os fundamentos econômicos para a existência do ágio ou do deságio, entre os seguintes elencados pela Lei nº 6.404/76 e RIR/99:

1. valor de mercado dos bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado em sua contabilidade;
2. valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
3. fundo de comércio, inatingíveis e outras razões econômicas.

A necessidade de ser identificado o fundamento econômico do ágio ou deságio logo na aquisição, apresentando documentação ou laudos comprobatórios e demonstrações contábeis capazes de provar o valor apurado, decorre principalmente da possibilidade da sociedade de utilizar-se do processo de incorporação, fusão ou cisão de empresas para aproveitar-se de tais valores na sociedade sucessora.

No caso de investimentos que não preenchiam os requisitos estabelecidos na legislação para serem avaliados pelo valor do patrimônio líquido, mas que devido à aquisição de mais ações ou quotas de capital, ou por outros fatores supervenientes, passem a ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, a diferença entre o valor contábil do investimento – custo corrigido e o valor da primeira avaliação – deverá ser registrada como ágio ou deságio, sem afetar o cálculo do lucro real.

Seguem trechos do RIR/99:

"Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I – valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II – valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III – fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).”

18.7 Contabilização do resultado da equivalência patrimonial e dos lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada

18.7.1 Cálculo e contabilização do Resultado da Equivalência Patrimonial

A partir do momento da aquisição de investimento em participação societária, a investidora passa a participar também no resultado contábil apurado pelas investidas, em seus exercícios sociais.

A participação da investidora no lucro ou prejuízo anual apurado nas atividades das investidas é proporcional a seu percentual de participação, conforme o Decreto-lei nº 1.598/77, art. 22, e RIR/99, art. 387, que mencionam:

> “O valor do investimento na mesma data do balanço deverá ser ajustado ao valor do patrimônio líquido apurado de acordo com a aplicação do percentual de participação da empresa no capital da coligada ou controlada, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. Tal procedimento deverá ser observado na escrituração comercial, conforme entendimento manifestado pelo fisco através do Parecer Normativo CST nº 11/79.”

Utilizando parte das informações anteriores, apresenta-se um caso prático, para facilitar o entendimento do cálculo do Resultado da Equivalência Patrimonial e de sua contabilização na investidora, como segue:

Como já mencionado, a Investidora GranaAlta S.A. adquiriu em 21-5-X1 uma participação de 63% no capital social da controlada Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A.

Suponha-se que em 31-12-X1 a investida Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A. tenha encerrado suas demonstrações contábeis, tendo apurado um lucro de $ 70.000. Nessas circunstâncias, a investidora obteve um ganho de $ 44.100, igual a 63% do lucro de $ 70.000 apurado no ano pela investida.

Em 31-12-X1, a investidora deve contabilizar esse ganho como Resultado da Equivalência Patrimonial, como segue, para registrar sua participação no resultado da investida:

DÉBITO	$
ATIVO PERMANENTE	
Investimentos permanentes em outras sociedades	
Avaliadas pela equivalência patrimonial – Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A.	44.100
CRÉDITO	
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	
Participação nos resultados de coligadas e controladas	
Resultado da Equivalência Patrimonial	44.100

A contrapartida do ajuste, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real, nem nos resultados da avaliação dos investimentos mantidos no exterior e também avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Portanto, conforme o art. 389 do RIR/99, a contabilização, na investidora, de receitas ou despesas de Resultado da Equivalência Patrimonial, em decorrência de sua participação no lucro ou prejuízo apurado da Demonstração do Resultado do Exercício das investidas, coligadas ou controladas, não será computada na determinação do lucro real.

Em contrapartida, como veremos em título específico, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas.

18.7.2 Contabilização na investidora dos lucros ou dividendos distribuídos ou provisionados pela coligada ou controlada

Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do

investimento e não influenciarão as contas de resultado. Essa regra só se aplica quando os lucros e dividendos distribuídos estiverem computados no valor do patrimônio líquido do investimento, registrado no ativo permanente da investidora, por meio da avaliação pelo método da equivalência patrimonial.

Exemplo:

Continuando com o caso prático anterior, suponha-se que a investida Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A. provisione, em 31-12-X1, o total de $ 30.000 para distribuição de dividendos sobre o lucro apurado.

A investidora terá um crédito, nessa data, de $ 18.900, igual a 63% do total de $ 30.000 de dividendos a serem distribuídos pela investida.

Dessa maneira, em 31-12-X1, a investidora deve efetuar outro lançamento contábil, para registro desse crédito a receber, tendo como contrapartida a conta do Ativo Permanente utilizada para registro do investimento em participação societária, como segue:

DÉBITO	$
ATIVO CIRCULANTE	
Outros créditos	
Dividendos propostos a receber	18.900
CRÉDITO	
ATIVO PERMANENTE	
Investimentos permanentes em outras sociedades	
Avaliadas pela equivalência patrimonial – Comercial de Bebidas TombaLevanta S.A.	18.900

Seguem trechos do RIR/99 sobre os assuntos estudados:

"Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

I – o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o Imposto de Renda;

II – se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III – o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV – o prazo de dois meses de que trata o inciso I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada;

V – o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os incisos anteriores, da percentagem da participação do contribuinte no capital da coligada ou controlada.

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I) deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

§ 1º Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 22, parágrafo único).

§ 2º Quando os rendimentos referidos no parágrafo anterior forem apurados em balanço da coligada ou controlada levantado em data posterior à da última avaliação a que se refere o artigo anterior, deverão ser creditados à conta de resultados da investidora e, ressalvado o disposto no § 2º do art. 379, não serão computados na determinação do lucro real.

§ 3º No caso do parágrafo anterior, se a avaliação subsequente for baseada em balanço ou balancete de data anterior à da distribuição, deverá o patrimônio líquido da coligada ou controlada ser ajustado, com a exclusão do valor total distribuído.

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º)."

18.8 Contabilização da amortização dos saldos de ágio ou deságio

Estudou-se neste capítulo, entre outros assuntos, a contabilização, na investidora, dos saldos de ágios ou deságios existentes e apurados na data da aquisição do investimento em participação societária.

Tais saldos apurados e registrados na contabilidade da investidora, por ocasião da aquisição, devem ser futuramente amortizados, ou seja, transferidos periodicamente para as contas de resultados – receitas ou despesas – da investidora.

As contrapartidas de amortização do ágio ou deságio apurados na aquisição da participação societária permanente não serão computadas na determinação do lucro real da investidora, exceto quando ocorrer a alienação ou liquidação do respectivo investimento.

Dessa forma, além de manter o controle dos saldos de ágio e do deságio, em seus registros contábeis, a empresa investidora deverá manter controle dos valores amortizados desses itens em seu Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), para efeito de determinar ganho ou perda de capital por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Para facilitar o entendimento, apresenta-se um caso prático de amortização e contabilização dos saldos de ágio.

Lembre-se de que, no momento da aquisição do investimento em participação societária na coligada Ind. Com. São Caetano S.A. em 15-2-X0, a Investidora GranaAlta S.A. contabilizou $ 50.000 de ágio, como segue:

DÉBITO	$
ATIVO PERMANENTE	
Investimentos Permanentes em outras Sociedades	
Avaliadas pela Equivalência Patrimonial – Ind. Com. São Caetano S.A.	360.000
Ágio do Investimento – Ind. Com. São Caetano S.A.	50.000
CRÉDITO	
ATIVO CIRCULANTE	
Disponível – Bancos Conta-Corrente	410.000

Como já mencionado, periodicamente, a investidora deve transferir, ou amortizar, para as contas de resultados parcelas dos saldos de ágios ou deságios, proporcionalmente à realização de tais saldos.

Supondo-se que até 31-12-X0 o ágio tenha sido realizado em 20%, então a investidora deve transferir para seus resultados o valor de $ 10.000, igual a 20% do saldo contábil existente no Ativo Permanente, de $ 50.000.

Portanto, em 31-12-X0, a investidora deve contabilizar essa amortização como segue:

DÉBITO	$
OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	
Participação nos Resultados de Coligadas e Controladas	
Amortização de Ágio do Investimento	10.000
CRÉDITO	
ATIVO PERMANENTE	
Investimentos Permanentes em outras Sociedades	
Ágio do Investimento – Ind. Com. São Caetano S.A.	10.000

Seguem trechos do RIR/99 sobre os assuntos estudados:

> *"Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).*
>
> *Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no Lalur, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426)."*

18.9 Contabilização dos ganhos e perdas de capital em decorrência da variação na percentagem de participação da investidora

É possível, pelas mais variadas razões, que a percentagem de participação da investidora no capital de sociedades coligadas ou controladas venha a se modificar. Ocorrendo tal hipótese, a empresa que avalia seus investimentos pela equivalência patrimonial deve registrar como ganho ou perda de capital, no resultado não operacional, o valor correspondente a esse resultado.

O Decreto-lei nº 1.648/78, que alterou o Decreto-lei nº 1.598/77, dispôs que não serão tributados nem dedutíveis na determinação do lucro real os resultados assim obtidos.

18.9.1 Exemplo de ganho ou perda de capital em decorrência da alteração da porcentagem de participação no capital social da coligada e controlada

Após a aquisição de participação societária em outras empresas, as investidoras podem ter ganho ou perdas de capital em decorrência de futuras alterações no percentual dessa participação.

Por exemplo, nos casos de aumentos de capitais efetuados pelas investidas com novas integralizações feitas pelos sócios, podem ocorrer casos de alterações nos porcentuais de participação de cada um desses proprietários. Tais alterações nas participações ocorrerão sempre que um ou mais dos sócios não participarem, na proporção a que têm direito, nos aumentos de capitais efetuados pelas investidas.

Podem ocorrer casos em que um ou mais dos sócios não se interessem, ou não tenham a necessária disponibilidade de recursos, para participar da nova integralização de capital social da investida.

Exemplo:

Em 31-5-X1, considerando que o Capital Social da Cia. Urano S.A. fosse de $ 25.000, seu quadro de acionistas seria o seguinte:

Acionistas	Participação no Capital Social	
	$	%
• J. Silva & Filhos	1.500	6,0
• Organizações Mackenzie	5.000	20,0
• Cia. Comprabem	7.200	28,8
• Nova Era Empreendimentos	10.000	40,0
• Outros 27 acionistas	1.300	5,2
Total	25.000	100,0

Suponha-se que em 4-6-X1 a Cia. Urano tenha aumentado seu Capital Social para $ 40.000, com novas integralizações de $ 15.000. Os acionistas menciona-

dos teriam o direito legal de participar do aumento do Capital na proporção de ações que possuíam.

Dessa maneira, por exemplo, as Organizações Mackenzie poderiam integralizar 20% do aumento de Capital, ou seja, $ 3.000, igual a 20% de $ 15.000, que foi o valor do aumento do Capital na investida.

A Nova Era Empreendimentos, por sua vez, poderia integralizar 40% do aumento de Capital, ou seja, $ 6.000, igual a 40% de $ 15.000.

Evidentemente, se todos os acionistas participassem do aumento de capital na mesma proporção a que teriam direito, não haveria alteração no quadro de participação dos acionistas. Todavia, como comentado, alguns acionistas podem não se interessar, ou não ter os necessários recursos financeiros, para participar do aumento de capital na proporção a que têm direito.

Suponha-se, por exemplo, que a Investidora Nova Era Empreendimentos tenha integralizado apenas $ 1.000 no aumento de Capital. Como esta investidora tinha direito a integralizar $ 6.000, sobraram $ 5.000 para serem integralizados por outros acionistas, após o vencimento do prazo para o exercício do direito assegurado a todos os acionistas.

Continuando, vamos supor ainda que a J. Silva & Filhos, além de ter integralizado a totalidade do aumento a que tinha direito, $ 900, ou 6% de $ 15.000, integralizou a totalidade da sobra de $ 5.000. Para simplificar, vamos supor também que os demais acionistas tenham mantido o mesmo percentual de participação anterior ao aumento.

Nessas circunstâncias, o novo quadro de acionistas da Cia. Urano S.A. ficaria dessa maneira, após o aumento do Capital Social:

	Participação no Capital Social da Cia. Urano S.A.					
	Em 31-5-X1		Aumento de Capital		Em 4-6-X1	
Acionistas	$	%	$	%	$	%
J. Silva & Filhos	1.500	6,0	5.900	39,33	7.400	18,5
Organ. Mackenzie	5.000	20,0	3.000	20,00	8.000	20,0
Cia. Comprabem	7.200	28,8	4.320	28,80	11.520	28,8
Nova Era Empreendimentos	10.000	40,0	1.000	6,67	11.000	27,5
Outros 27 acionistas	1.300	5,2	780	5,20	2.080	5,20
Total	25.000	100,0	15.000	100,00	40.000	100,00

Como demonstrado, a Investidora J. Silva & Filhos aumentou sua participação em 12,5% – de 6% para 18,5% –, em decorrência do aumento do Capital Social da investida.

Se em 31-5-X1 houvesse no Patrimônio Líquido da investida, por exemplo, saldos de Reservas de Capital, de Lucros ou de Reavaliação e/ou de Lucros Acumulados, a investidora J. Silva & Filhos teria um ganho de capital de 12,5% sobre o total dessas Reservas e Lucros Acumulados.

18.9.2 Cálculo do ganho de capital e contabilização

Continuando, suponha-se que o patrimônio líquido da Cia. Urano S.A. estivesse assim composto, em 31-5-X1:

	$
Capital	25.000
Reservas de Capital	12.000
Lucros Acumulados	3.000
Total	40.000

Nessas circunstâncias, a investidora J. Silva & Filhos teria obtido um ganho de $ 1.875 pelo aumento da participação, assim demonstrado:

- Participação antes do aumento de Capital = 6,0%
- Participação após o aumento de Capital = 18,5%
- Acréscimo na participação = 12,5%

Ganho de Capital obtido pela investidora J. Silva & Filhos: 12,5% do somatório dos saldos de Reservas e Lucros Acumulados existentes no Balanço da investida, ou seja, 12,5% de $ 15.000. No caso, o ganho de capital seria de $ 1.875.

Contabilização do ganho de capital

Em 4-6-X1, esse ganho de capital deve ser contabilizado, pela investidora J. Silva & Filhos, da seguinte maneira:

DÉBITO	$
Ativo Permanente	
Investimentos Permanentes em Outras Sociedades	
Avaliadas pela Equivalência Patrimonial – Cia. Urano S.A.	1.875
CRÉDITO	
Resultados não Operacionais	
Ganhos de Capital nos Investimentos	1.875

Conforme o art. 428 do RIR/99, não serão computadas na determinação do lucro real as receitas ou as despesas contabilizadas na investidora, decorrentes de ganhos ou perdas de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada.

18.10 Aspectos tributários inerentes à alienação ou liquidação do investimento

18.10.1 Alienação de investimento avaliado pelo custo de aquisição

A diferença entre o valor de alienação ou o valor de baixa e o valor contábil da participação societária permanente em outras sociedades, diminuído da provisão para perdas que tiver sido computada na determinação do lucro real, representará ganho ou perda de capital, o qual será tributado se corresponder a um ganho e dedutível se representar uma perda.

Nos casos de perdas verificadas na alienação de participação societária adquirida de incentivos fiscais do imposto sobre a renda devida pela pessoa jurídica, a legislação determina que a perda não será dedutível na determinação do lucro real e o ganho será tributável.

18.10.2 Alienação de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido

Para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada e controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido, o valor contábil corresponderá à soma algébrica dos seguintes valores:

1. valor da participação societária, ajustado segundo o patrimônio líquido da investida, pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade da pessoa jurídica;
2. valor do ágio ou deságio apurado na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial da empresa;
3. valor da provisão para perdas que tiver sido computada na determinação do lucro real.

Se a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado com o desdobramento do custo de aquisição de investimentos em coligadas ou controladas, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o valor de mercado de bens do ativo, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa.

O valor do ágio cujo fundamento seja o fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas, deverá ser registrado em contrapartida à conta de ativo permanente, não sujeita à amortização. Nesse caso, deverá ser considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou em sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital. A contabilização como perda e a dedutibilidade no cálculo do lucro real poderão ocorrer, na hipótese de existir encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio, do intangível ou de outro valor passível de recuperação que tenha gerado esse ágio.

18.10.3 Alienação de participações permanentes a prazo

Quando a pessoa jurídica realizar vendas de bens ou direitos integrantes de seu ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, na determinação do lucro real, poderá ser reconhecido o lucro proporcionalmente ao valor recebido em cada período-base. Na hipótese de o contribuinte ter reconhecido o lucro na escrituração contábil no momento da venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação desta regra serão efetuados no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

18.10.4 Alienação de investimentos temporários

Na alienação de ações, títulos ou quotas de capital, relativos a participações societárias não permanentes, caracterizadas pelo caráter eminentemente especulativo, o ganho apurado é tributado no período-base em que ocorrer a alienação. Por sua vez, não são dedutíveis os prejuízos havidos em virtude de alienação com deságio superior a 10% dos respectivos valores de aquisição, salvo se a venda houver sido realizada em bolsa de valores, ou, onde esta não existir, tiver sido efetuada em leilão público, com divulgação do respectivo edital, na forma da lei, durante três dias no período de um mês.

Seguem trechos do RIR/99 sobre o assunto estudado:

> *"Art. 393. Não são dedutíveis os prejuízos havidos em virtude de alienação de ações, títulos ou quotas de capital, com deságio superior a dez por cento dos respectivos valores de aquisição, salvo se a venda houver sido realizada em bolsa de valores, ou, onde esta não existir, tiver sido efetuada através de leilão público, com divulgação do respectivo edital, na forma da lei, durante três dias no período de um mês (Lei nº 3.470, de 1958, art. 84).*
>
> *Parágrafo único. As disposições deste artigo não se aplicam às sociedades de investimentos fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil, nem às participações permanentes (Lei nº 3.470, de 1958, art. 84, parágrafo único)."*

18.10.5 Alienação de ações em tesourarias e devolução de capital pela pessoa jurídica

Os ganhos ou perdas na alienação de suas próprias ações em tesouraria não são computados para efeito de determinação do lucro real. Para que não haja a tributação dos ganhos nesse tipo de alienação, o resultado, quando representar ganho, deverá ser creditado em conta de reserva de capital.

18.10.6 Redução de capital mediante entrega de bens

Por sua vez, a legislação estabelece que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica que forem entregues ao titular ou ao sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou pelo valor de mercado. Ocorrendo a devolução pelo valor de mercado, a diferença apurada entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues, consignados nos livros da investida, será considerada ganho de capital e computada nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

Para o titular, sócio ou acionista, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo o capital. A diferença entre o valor de mercado e o valor contábil não será computada pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do Imposto de Renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido, pois essa diferença foi tributada na empresa que está reduzindo o capital.

O art. 61 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 estabelece que, no caso da devolução de bens e direitos pelo valor contábil na redução total do capital da participação societária adquirida pela investidora por valor inferior ao patrimonial, a pessoa jurídica que estiver recebendo os bens ou direitos deverá registrar os ativos pelo mesmo valor recebido, reconhecendo, como ganho de capital, sujeito à incidência do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro, a diferença entre este e o valor contábil da participação extinta.

Exemplo:

INVESTIDORA (ANTES)

Ativo		Passivo	
Investimento	300	PL	300
Total	300	Total	300

INVESTIDA

Ativo		Passivo	
Caixa	100		
Terreno	500	PL	600
Total	600	Total	600

INVESTIDORA (DEPOIS)

Ativo		Passivo	
Caixa	100	PL	300
Terreno	500	Ganho	300
Total	600	Total	600

No caso de o valor da participação societária ter um custo no ativo da investidora superior ao valor contábil dos bens ou direitos que lhe foram entregues na devolução da participação, a diferença relativa à perda de capital de quem estiver recebendo a devolução será dedutível, exceto se essa condição corresponder à incorporação de acervo líquido, cuja diferença será tratada como gasto indedutível. Na hipótese de os bens ou direitos serem avaliados por valor de mercado, porém, a perda será integralmente dedutível.

INVESTIDORA (ANTES)

Ativo		Passivo	
Investimento	900	PL	900
Total	900	Total	900

INVESTIDA

Ativo		Passivo	
Caixa	100		
Terreno	500	PL	600
Total	600	Total	600

INVESTIDORA (DEPOIS)

Ativo		Passivo	
Caixa	100	PL	900
Terreno	500	Perda	– 300
Total	600	Total	600

Seguem trechos do RIR/99 sobre os assuntos estudados:

"Art. 419. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem transferidos ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

Parágrafo único. No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos transferidos será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22, § 1º)."

18.11 Do ágio ou deságio na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial

Art. 14. O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

§ 1º O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado e parte ou de todos os bens da coligada ou controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada ou controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.

§ 2º O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, deverá ser amortizado da seguinte forma:

a) o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro – no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e

b) o ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público – no prazo estimado ou contratado de utilização, de vigência ou de perda de substância econômica, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

O ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegada pelo Poder Público deve ser amortizado no prazo estimado ou contratado de utilização, de vigência ou de perda de substância econômica, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

§ 3º O prazo máximo para amortização do ágio previsto na letra "a" do parágrafo anterior não poderá exceder a dez anos.

18.12 Resumo: Método do custo ou da equivalência patrimonial

Para facilitar o entendimento da determinação da avaliação ou não pela equivalência patrimonial, deverá ser seguido o seguinte roteiro:

A investida é	Resposta	Método de avaliação	Porque
Controlada?	Sim	**Equivalência**	Sendo **controlada** não precisa verificar outros critérios.
	Não	**Indeterminado**	Precisa verificar se é **coligada**: Segue roteiro.
Coligada?	Não	**Custo**	**Não sendo** controlada nem coligada, a avaliação será sempre pelo custo.
	Sim	**Equivalência**	Sendo **coligada** não precisa verificar outros critérios.

Testes

Teste que constou do concurso para Auditor Fiscal da Previdência Social.

1 A diferença verificada entre o montante inscrito no Ativo Permanente Investimentos, Participações Societárias e o resultante da aplicação do método de equivalência patrimonial é classificado como:

a) receita ou despesa operacional;

b) item do patrimônio líquido da investidora;

c) receita e despesa não operacional;

d) ganhos e perdas não operacionais;

e) receita de ágio em investimentos.

Resposta: alternativa ___

2. São coligadas as sociedades quando uma participa com:

a) no mínimo 5% (cinco por cento) do capital da outra;

b) no máximo 5% (cinco por cento) do capital da outra, sem controlá-la;

c) 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la;

d) 40% (quarenta por cento) do capital da outra e detiver o controle acionário.

e) mais de 20% do capital volante, sem detiver o controle acionário.

Resposta: alternativa ___

3. É correto afirmar, quanto ao Método da Equivalência Patrimonial, que:

a) os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada não precisam ser reconhecidos no momento de sua geração, uma vez que dependem de serem ou não distribuídos;

b) a empresa investidora registra somente as operações ou transações baseadas em atos formais, pois, de fato, os dividendos são registrados como receita no momento em que são declarados, distribuídos ou provisionados pela empresa investida;

c) os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada, devem ser reconhecidos no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos;

d) a empresa investidora registra somente as operações ou transações baseadas em atos formais, pois, de fato, os dividendos são registrados como despesa no momento em que são declarados e distribuídos, podendo ser provisionados pela empresa investida.

Resposta: alternativa ___

Os testes 4 a 16 constaram do concurso para Auditor Fiscal da Receita Federal.

4. A Empresa Lua S.A. apresentou valores não circulantes ou permanentes, com os seguintes saldos:

Contas Saldos $

Ações de Coligadas 2.000

Ações de Controladas 5.000

Ações de Outras Companhias 1.000

Gastos Pré-operacionais 200

Marcas e Patentes 400

Móveis e Utensílios 800

Provisão para Perdas em Investimentos 100

Veículos 1.200

Observações:

– não há contabilização de correção monetária;

– não houve nenhuma movimentação no saldo das contas;

– apenas a participação em controladas é avaliada pela equivalência patrimonial;

– as participações acionárias são de 40% em controladas, 20% em coligadas e de 10% em outras companhias;

– as controladas apuraram lucro líquido de $ 1.000 e distribuíram dividendos de $ 200;

– as coligadas apuraram lucro líquido de $ 800 e distribuíram dividendos de $ 150.

Contabilizando-se os ajustes necessários ao balanço, no fim do exercício, vamos encontrar, na contabilidade da Empresa Lua S.A., um Ativo Permanente no valor total de:

a) $ 10.860;

b) $ 10.820;

c) $ 10.620;

d) $ 10.900;

e) $ 10.980.

Resposta: alternativa ___

5. O ágio na compra de investimento avaliado pela equivalência patrimonial é determinado pelo valor pago que exceder:

a) ao valor do capital da investidora;

b) ao valor de cotação em bolsa;

c) ao valor do capital da investida;

d) ao valor patrimonial da ação;

e) ao valor do capital e reservas de capital da investida.

Resposta: alternativa ___

6. O método da equivalência patrimonial reconhece, na investidora, as alterações ocorridas nas empresas investidas quando estas afetarem:

a) o Ativo Circulante das Controladas e Coligadas;

b) o Ativo Permanente das Empresas Controladas;

c) os Ativos não Circulantes das Companhias Investidas;

d) o Patrimônio Líquido das Empresas Investidas;

e) o Passivo Exigível de Longo Prazo das Investidas.

Resposta: alternativa ___

7. No final de 2009, a Cia. Quartzo apura o resultado do exercício e provisiona $ 1.000.000 como dividendos devidos a seus acionistas. A Cia. Cristal, que possui uma participação avaliada pelo método do custo nessa empresa, ao registrar os dividendos a que tem direito, credita a conta:

a) Reserva de Capital.

b) Receitas de Dividendos.

c) Participações Societárias.

d) Resultado de Exercícios Futuros.

e) Valores a Receber.

Resposta: alternativa ___

8. Os resultados decorrentes de avaliação de investimento no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, terão o seguinte tratamento:

a) não serão reconhecidos na apuração do resultado;

b) se negativos, não serão reconhecidos;

c) serão reconhecidos até o limite do valor de realização;

d) serão reconhecidos pelo método do custo;

e) receberão o mesmo tratamento dado aos investimentos locais.

Resposta: alternativa ___

Responda aos testes 11 a 15 utilizando os dados do enunciado a seguir:

Em 10 de janeiro de 2007, a Cia. Alfa pagou $ 700.000 por 100.000 ações que representavam 30% das ações da Cia. Beta. O ágio pago pela Cia. Alfa será amortizado em 10 anos. Em 31-12-2007, a Cia. Beta apresentou um lucro do exercício 2007 de $ 300.000. Em 10-7-2007, a empresa Beta pagou, em caixa, dividendos de $ 100.000, equivalente a 5% do valor total do patrimônio em 10-1-2007. A Cia. Alfa exerce significativa influência sobre a Cia. Beta e avalia seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial. O valor apurado como Lucros e Prejuízos de Participações em outras Sociedades reportado pela Cia. Alfa foi de $ 80.000 em 31-12-2007.

9. O valor do ágio pago por Alfa, por ocasião da aquisição das ações da Cia. Beta, foi de:

a) $ 100.000,00;

b) $ 30.000,00;

c) $ 90.000,00;

d) $ 80.000,00;

e) $ 60.000,00.

Resposta: alternativa ___

10. Ao final do exercício de 2007, o valor apurado como receita, resultado da aplicação da Equivalência Patrimonial, foi de:

a) $ 30.000,00;

b) $ 60.000,00;

c) $ 100.000,00;

d) $ 80.000,00;
e) $ 90.000,00.

Resposta: alternativa ___

11. Em 10 de janeiro de 2007, o valor registrado na Conta Participações Permanentes em Outras Sociedades pela Cia. Alfa foi de:
   a) $ 700.000,00;
   b) $ 300.000,00;
   c) $ 600.000,00;
   d) $ 900.000,00;
   e) $ 800.000,00.

   Resposta: alternativa ___

12. O valor nominal unitário das ações adquiridas da Cia. Beta foi de:
   a) $ 8,00;
   b) $ 9,00;
   c) $ 2,00;
   d) $ 6,00;
   e) $ 3,00.

   Resposta: alternativa ___

13. O valor do ágio amortizado, ao final do exercício de 19X8, pela Cia. Alfa foi de:
   a) $ 10.000,00;
   b) $ 90.000,00;
   c) $ 70.000,00;
   d) $ 30.000,00;
   e) $ 60.000,00.

   Resposta: alternativa ___

14. Na aquisição de Participação Societária relevante, o custo de aquisição deve ser registrado, desdobradamente, em valor:
   a) pago dentro do exercício e a pagar no exercício seguinte;
   b) conta de Ativo e de Patrimônio Líquido;
   c) de Participação Societária e de ágio ou deságio na aquisição;

d) de mercado do investimento e de realização futura;

e) de lucros esperados e perdas não recuperáveis.

Resposta: alternativa ____

15. Condição necessária para que uma sociedade possa ser considerada "CONTROLADA" pela Investidora:

a) participação da investidora superior a 10% do capital social da investida;

b) preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores;

c) participação global superior a 45%;

d) a investidora possuir 100% das ações preferenciais;

e) detiver a participação de mais de 20% das ações ordinárias, com direito a voto.

Resposta: alternativa ____

16. O ágio representa a diferença:

a) a maior entre o valor pago pelo investimento e seu valor de mercado;

b) a menor entre o valor pago pelo investimento e seu valor de mercado;

c) a maior entre o valor pago pelo investimento e o valor resultante da aplicação do percentual de participação sobre o patrimônio líquido da sociedade investida;

d) a menor entre o valor pago pelo investimento e o valor resultante da aplicação do percentual de participação sobre o patrimônio líquido da sociedade investida;

e) a maior entre o valor de mercado do investimento e o valor resultante da aplicação do percentual de participação sobre o patrimônio líquido da sociedade investida.

Resposta: alternativa ____

17. O prazo remanescente para amortização do *ágio*, fundamentado no valor de mercado de um edifício com vida útil de 25 anos que já havia sido depreciado por cinco anos será de:

a) 5 anos;

b) 15 anos;

c) 20 anos;

d) 25 anos;

e) 10 anos.

Resposta: alternativa ____

18. O efeito gerado por prejuízos apurados na investida avaliada pelo método da equivalência patrimonial deve ser registrado pela empresa controladora da seguinte forma:

a) Lucros/prejuízos acumulados
   a Participações societárias – Grupo do Não Circulante – Investimentos;
b) Participações societárias – Grupo do Não Circulante – Investimentos
   a Lucros/prejuízos acumulados;
c) Lucros/prejuízos acumulados
   a Participações nos resultados de coligadas e controladas;
d) Participações nos resultados de coligadas e controladas
   a Lucros/prejuízos acumulados;
e) Participações nos resultados de coligadas e controladas
   a Participações societárias – Grupo do Não Circulante – Investimentos.

Resposta: alternativa ____

19. Nas participações societárias efetuadas em controladas e coligadas os dividendos pagos pelas investidas são tratados como:

a) receitas não operacionais;
b) resultado de exercícios futuros;
c) receitas operacionais do período;
d) redução do valor dos investimentos;
e) resultado positivo de equivalência.

Resposta: alternativa ____

19

Aspectos Contábeis, Fiscais e Legais das Reestruturações Societárias – Incorporação, Fusão e Cisão de Empresas

Os profissionais das áreas de assessoria fiscal e planejamento tributário, assim como os de auditoria, de contabilidade e de consultoria corporativa, têm um imenso mercado de trabalho decorrente dos constantes processos de reestruturações societárias dos grupos de empresas, que envolvem principalmente os casos de incorporação, fusão e cisão, o que pode incluir, em uma das fases desses processos, a negociação do controle acionário ou das quotas de capital.

Movimento que tem, historicamente, suas fases ascendentes e descendentes nos mercados financeiros internacionais, os processos de reestruturações societárias que compreendem os casos de aquisição, incorporação e fusão de empresas podem envolver valores elevados. Esse fato, aliado à complexidade dos aspectos operacionais, fiscais e legais da maioria dos processos de negociação para aquisição, fusões ou cisões, justifica a contratação de advogados, auditores, consultores e contadores especializados.

19.1 Auditoria, assessoria contábil, legal e tributária nos processos de reestruturações societárias

Nesses casos, os serviços que o auditor, contador e/ou o especialista nos aspectos legais, fiscais e de planejamento tributário podem prestar são:

1. auditoria contábil e trabalhista para a identificação de possíveis inobservâncias dos princípios fundamentais de contabilidade e constatação de contingências ambientais, trabalhistas, em processos cíveis etc.;

2. auditoria fiscal para a identificação de possíveis inobservâncias das normas fiscais e tributárias e constatação de contingências fiscais;
3. consultoria para a avaliação de ativos, passivos e do patrimônio líquido das empresas envolvidas em processos de incorporação, fusão ou cisão;
4. assessoria na reavaliação de ativos para os fins anteriormente citados;
5. assessoria organizacional "pós-incorporação, fusão ou cisão", para a implantação, readequação ou adaptação de normas e procedimentos visando aprimorar a administração das empresas envolvidas.

É importante, portanto, para tais profissionais, o estudo do assunto, para o melhor preparo técnico que possibilite a adequada prestação de serviços.

19.2 Aspectos legais e contábeis

As citações legais deste texto referem-se às Leis n°s 6.404/76, 9.457/97 e 10.303/01, sempre que informações diversas não sejam expressas. Quando as reestruturações societárias envolvem companhias abertas, há necessidade de se reportar também aos textos das Instruções n°s 319, de 3 de dezembro de 1999, e 349, de 6 março de 2001.

A Lei nº 6.404/76 menciona, em seu art. 223, que a incorporação, fusão ou cisão podem ser efetuadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais e acrescenta:

"§ 1º Nas operações em que houver criação de sociedades, serão observadas as normas reguladoras da constituição das sociedades do seu tipo, e

§ 2º Os sócios ou acionistas das sociedades incorporadas, fundidas ou cindidas receberão, diretamente da companhia emissora, as ações que lhes couberem.

§ 3º (acrescido pela Lei nº 9.457/97). Se a incorporação, fusão ou cisão envolverem companhia aberta, as sociedades que a sucederem serão também abertas, devendo obter o respectivo registro e, se for o caso, promover a admissão de negociação das novas ações no mercado secundário, no prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias, contados da data da assembleia geral que aprovou a operação, observando as normas pertinentes baixadas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º (acrescido pela Lei nº 9.457/97). O descumprimento do previsto no parágrafo anterior dará ao acionista direito de retirar-se da companhia, mediante reembolso do valor das suas ações (art. 45), nos 30 (trinta) dias

seguintes ao término do prazo nele referido, observado o disposto nos §§ 1º e 4º do art. 137."

Portanto, em todas as operações, a decisão quanto a sua realização deve ser tomada, em cada sociedade, pela forma prevista para a alteração do estatuto ou contrato social. Assim, por exemplo, tratando-se de sociedades por ações, a decisão deverá ser tomada em assembleia geral extraordinária, obedecidas as regras legais e estatutárias pertinentes; na sociedade limitada, pelo modo definido no contrato, que deve ser verificado em cada caso.

Se houver criação de sociedade, como pode ocorrer na cisão, devem ser observadas as normas reguladoras da constituição do respectivo tipo societário. Assim, na cisão de que resulte nova companhia constituída por ações, esta deverá ser criada em consonância com as formalidades previstas na Lei das Sociedades por Ações (arts. 80 e 93).

19.3 Aspectos procedimentais

A Lei nº 6.404/76 prevê, em seu art. 224, procedimentos complexos para concretização das operações de incorporação, fusão e cisão. Esses procedimentos complexos pretendem segregar, em atos específicos, os passos lógicos que a operação requer. Tais passos são:

a) o acordo para a realização;
b) a exposição de motivos ao órgão deliberativo; e
c) a deliberação propriamente dita.

Assim, partindo do pressuposto de conjugação dos interesses das sociedades envolvidas, os respectivos administradores assinam um documento (protocolo), que, com a respectiva gama de motivação (justificação), é apresentado à deliberação do órgão competente (Assembleia Geral Extraordinária, na sociedade por ações).

Examinaremos isoladamente cada um desses atos:

19.3.1 Protocolo (art. 224)

É o documento que consubstancia o acordo pelo qual os representantes ou os próprios acionistas das sociedades fixam e estipulam as condições da operação. Do protocolo deve constar:

(I) o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;

(II) os elementos ativos e passivos que formarão a parcela do patrimônio, no caso de cisão;

(III) os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data definida para ser realizada sua avaliação e o tratamento das variações patrimoniais posteriores à data de avaliação até a data da aprovação;

(IV) a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas do capital de uma das sociedades possuídas por outra, participação recíproca;

(V) o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que forem parte da operação;

(VI) o projeto ou projetos de estatuto ou alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;

(VII) outras condições convencionadas na operação.

Observação: Os valores sujeitos à determinação serão indicados nesse documento, por estimativa, para ser exatamente apurados até a data da aprovação da operação.

19.3.2 Justificação (art. 225)

É o documento em que se evidencia o interesse das sociedades na concretização do negócio, no qual serão expostos:

(I) os motivos ou as finalidades da operação, e o interesse da companhia em sua realização;

(II) as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação de seus direitos, se prevista;

(III) a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir;

(IV) o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas que não concordarem com a operação.

19.3.3 Formação do capital (art. 226)

As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

"§ 1º As ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

§ 2º O disposto no § 1º aplicar-se-á aos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra, e de cisão com incorporação, quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta."

A Lei nº 6.404/76 foi alterada em seu art. 226, § 3º, pela Medida Provisória nº 449/08 conforme segue:

Lei nº 6.404/76. Art. 226, § 3º. A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

19.4 Exemplo de protocolo

Para fins ilustrativos, apresenta-se a seguir um exemplo de protocolo de cisão seguido de incorporação:

PROTOCOLO DE JUSTIFICAÇÃO DA CISÃO PARCIAL DA FREVO SERVIÇOS S/C LTDA. SEGUIDA DE INCORPORAÇÃO PELA PORTO – PARTICIPAÇÕES S.C. LTDA.

Protocolo de justificação de cisão seguida de incorporação que entre si fazem:

1. FREVO – PARTICIPAÇÕES S.C. LTDA., com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Rua Bons Olhos, nº 314, 5º andar, com seus atos constitutivos datados de 10 de novembro de 1981, registrados no 2º Cartório de Registro de Títulos e Documentos sob nº 7.698, inscrito no CNPJ (MF) sob o nº 12.345.678/0001-22, representada por seus sócios gerentes CASTO PORTO JUNIOR, brasileiro, casado, administrador de empresas, portador da Cédula de Identidade nº 1.234.567 (SP), e FELINA PORTO, brasileira, casada, advogada, portadora da Cédula de Identidade nº 3.933.046 (SP), doravante designada simplesmente FREVO; e
2. PORTO – PARTICIPAÇÕES S.C. LTDA., com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Rua Boa Vida, nº 314, 20º andar, com seus atos constitutivos datados de 24 de outubro de 1975, registrados no 40º Cartório de Registro de Títulos e Documentos desta capital, em 28 de

outubro de 1975, e última alteração contratual datada de 1º de junho de 1981, registrada sob o nº 47.888/81, em 22 de outubro de 1981, no mesmo cartório, inscrito no CNPJ (MF) sob o nº 47.191.986/0001-98, representada por seus sócios-gerentes, Srs. CASTO PORTO JUNIOR, brasileiro, casado, administrador de empresas, portador da Cédula de Identidade nº 3.302.503 (SP), e CIRO F. PORTO, brasileiro, casado, administrador de empresas, portador da Cédula de Identidade nº 4.105.346 (SP) e do CPF nº 384.296.248/72, doravante designada simplesmente de PORTO.

Resolvem, por este instrumento particular, firmar o presente "Protocolo", onde se determinarão as condições, justificativas e forma pela qual se realizará a cisão da FREVO, com versão parcial de seu patrimônio a ser incorporado pela PORTO.

I – MOTIVO E FINALIDADE DA OPERAÇÃO

Visando dimensionar de forma mais adequada o capital da FREVO, compatibilizando a situação patrimonial com sua necessidade financeira, a administração das sociedades envolvidas resolveu excluir de seu patrimônio, mediante processo de cisão, parcela dos bens e direitos. A operação de cisão objetiva a versão parcial do patrimônio da FREVO para a PORTO.

II – INTERESSE DAS SOCIEDADES

O dimensionamento do capital das pessoas jurídicas envolvidas neste processo permitirá que os esforços da administração sejam dirigidos para a consecução dos respectivos objetivos sociais.

III – DATA-BASE DA AVALIAÇÃO

A data-base da avaliação patrimonial será o dia 31 de agosto de 20X1.

IV – CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO A SER VERTIDO DA FREVO

O critério adotado para avaliação patrimonial é o contábil, com base no balanço da FREVO na data-base.

V – COMPOSIÇÃO ATUAL DO CAPITAL DAS SOCIEDADES

O capital social da FREVO após a capitalização das reservas e a incorporação da parcela do patrimônio da PORTO PARTICIPAÇÕES S.C. LTDA. vertida na cisão dessa sociedade passa a ser de $ 14.325.164 (quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais), representado por 14.325.164 quotas no valor nominal de $ 1,00 cada uma, assim distribuídas:

a) CASTO PORTO JUNIOR: 3.581.291 (três milhões, quinhentos e oitenta e uma mil, duzentas e noventa e uma) quotas;
b) CIRO F. PORTO: 3.581.291 (três milhões, quinhentos e oitenta e uma mil, duzentas e noventa e uma) quotas;
c) CECÍLIA PORTO JUNQUEIRA: 3.581.291 (três milhões, quinhentos e oitenta e uma mil, duzentas e noventa e uma) quotas; e
d) FELINA PORTO: 3.581.291 (três milhões, quinhentos e oitenta e uma mil, duzentas e noventa e uma) quotas.

O capital social da PORTO que após a capitalização das reservas e da redução do capital em virtude de cisão parcial daquela sociedade será de $ 1.000.000 (um milhão de reais), representado por 1.000.000 (um milhão) de quotas de valor nominal de $ 1,00 (um real) cada uma, assim distribuídas:

a) CASTO PORTO JUNIOR: 250.000 (duzentas e cinquenta mil) quotas;
b) CIRO F. PORTO: 250.000 (duzentas e cinquenta mil) quotas;
c) CECÍLIA PORTO JUNQUEIRA: 250.000 (duzentas e cinquenta mil) quotas;
d) FELINA PORTO: 250.000 (duzentas e cinquenta mil) quotas.

VI – COMPOSIÇÃO DO CAPITAL APÓS A CISÃO

A operação acarretará divisão do capital da empresa cindida FREVO, equivalente a 13.325.164 (treze milhões, trezentas e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas, mantida a proporcionalidade de participação de cada sócio.

Em decorrência da cisão, o capital social da FREVO, que era de $ 14.325.164,00 (quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais), na data da efetivação da cisão, dividido em 14.325.164 (quatorze milhões, trezentas e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas no valor de $ 1,00 (um real) cada uma, se dividirá em parcela a ser vertida para a PORTO, no valor de $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais), representada por 13.325.164 (treze milhões, trezentas e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas da sociedade cindida que serão extintas, e parcela remanescente no valor de $ 1.000.000 (um milhão de reais), correspondente a 1.000.000 (um milhão) de quotas, todas no valor de $ 1,00 (um real) cada uma.

VII – ELEMENTOS QUE FORMARÃO A PARCELA DO PATRIMÔNIO A SER VERTIDA DA FREVO PARA A PORTO

A FREVO subsistirá com todos os elementos patrimoniais, exceto quanto à parcela do ATIVO PERMANENTE – IMOBILIZADO, relativa a bens e direitos no valor total de $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e

sessenta e quatro reais), e à do PATRIMÔNIO LÍQUIDO, relativa ao Capital social no valor total de $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais).

Consequentemente, será vertida para a PORTO parcela correspondente ao valor de $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais), a ser contabilizada nas contas a seguir relacionadas, da sociedade PORTO:

DO ATIVO – Assim descritos:

(a) CAIXA: Importância em dinheiro $ 381.752,75 (trezentos e oitenta e um mil, setecentos e cinquenta e dois reais e setenta e cinco centavos);

(b) BANCOS CONTA MOVIMENTO: Saldo contábil correspondente à importância em dinheiro, existente nas seguintes instituições financeiras:

1 – Banco Bradesco S.A., Agência 419 – c/c 39.460-2: $ 1.724,96 (um mil, setecentos e vinte e quatro reais e noventa e seis centavos);

2 – Banco Bamerindus do Brasil S.A., Agência 0343 – c/c 37.937-02: $ 3.163,98 (três mil, cento e sessenta e três reais e noventa e oito centavos);

(c) APLICAÇÕES FINANCEIRAS: Saldo contábil relativo à aplicação no Banco Bradesco S.A., Agência 419: $ 287.065,70 (duzentos e oitenta e sete mil, sessenta e cinco reais e setenta centavos);

(d) Veículos: Valor residual contábil dos seguintes veículos:

1 – ASTRA SLE 2.0, fabricado em 20X1, cor preta, chassi 9BGJKllYHHB039781, licenciado em São Paulo (SP) sob placa RS 2393 – $ 24.000 (vinte e quatro mil reais);

2 – CLASSIC SL 2.0, fabricado em 2000, cor cinza, chassi 9BGJK69YKJBO233227, licenciado em São Paulo (SP) sob placa VR 7999 – $ 20.000 (vinte mil reais);

(e) DIREITOS DE CRÉDITOS EM CONTRATOS DE MÚTUO contra:

PORTO PARTICIPAÇÕES S.C. LTDA.: $ 2.550.349,14 (dois milhões, quinhentos e cinquenta mil, trezentos e quarenta e nove reais e quatorze centavos);

IMOBILIÁRIA CIPO S.C. LTDA.: $ 68.467.77 (sessenta e oito mil, quatrocentos e sessenta e sete reais e setenta e sete centavos);

AGRO PECUÁRIA JABUTI: $ 9.138.047,09 (nove milhões, cento e trinta e oito mil, quarenta e sete reais e nove centavos).

DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO:

CAPITAL SOCIAL, no valor de $ 13.325.164,00 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais).

VIII – CAPITAL DAS SOCIEDADES

Como consequência da cisão parcial, o capital da FREVO, que é de $ 14.325.164,00 (quatorze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais), na data da efetivação da cisão, representado por 14.325.164 (quatorze milhões, trezentas e vinte cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas, no valor de $ 1,00 (um real) cada uma, será cindido parcialmente mediante versão para a PORTO de parcela correspondente a $ 13.325.164,00 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais). Dessa forma, na FREVO subsistirá capital no montante de $ 1.000.000 (um milhão de reais), equivalente a 1.000.000 (um milhão) de quotas no valor de $ 1,00 (um real) cada uma.

Os quotistas da FREVO receberão quotas da sociedade incorporadora PORTO em substituição às quotas ora extintas que possuíam na sociedade cindida FREVO, na proporção de suas participações na mesma.

O capital social da sociedade incorporadora PORTO, em decorrência, será aumentado em $ 13.325.164 (treze milhões, trezentos e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro reais), equivalente a 13.325.164 (treze milhões, trezentas e vinte e cinco mil, cento e sessenta e quatro) quotas no valor de $ 1,00 (um real) cada uma, que serão distribuídas aos quotistas da sociedade cindida FREVO, na seguinte proporção:

a) CASTO PORTO JUNIOR: 3.331.291 quotas, equivalentes a $ 3.331.291.

b) CIRO F. PORTO: 3.331.291 quotas, equivalentes a $ 3.331.291.

c) CECÍLIA PORTO JUNQUEIRA: 3.331.291 quotas, equivalentes a $ 3.331.291.

d) FELINA PORTO: 3.331.291 quotas, equivalentes a $ 3.331.291.

IX – DIREITOS E OBRIGAÇÕES

A sociedade incorporadora PORTO será solidariamente responsável perante os credores da FREVO, na proporção do patrimônio líquido que lhe foi vertido, nos termos do art. 233 da Lei nº 6.404/76.

X – VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

As variações patrimoniais ocorridas entre a data-base da avaliação (31 de agosto de 20X1) e a data da efetivação da cisão, vinculadas às parcelas a serem vertidas, serão assumidas pela sociedade incorporadora PORTO.

XI – REEMBOLSO ATRIBUÍVEL ÀS QUOTAS DE DISSIDENTES

Consoante o que dispõe o art. 225, inciso IV, da Lei nº 6.404/76, fica estabelecido como valor de reembolso atribuível às quotas de eventuais quotistas dissidentes o valor patrimonial contábil apurado com base no balanço levantado em 31 de agosto de 20X1.

XII – DISPOSIÇÕES FINAIS

O presente instrumento será arquivado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas e deverá ser submetido a apreciação dos sócios quotistas da FREVO e da PORTO, em data oportuna, e o trabalho de avaliação patrimonial será efetuado por Hernandez & Associados Auditores e Consultores, sociedade civil estabelecida na cidade de São Paulo, à Rua dos Auditores, nº 966, registrada no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo sob o nº 213.670 e no CNPJ do Ministério da Fazenda sob o nº 12.345.678/0001-00, com seu contrato social e alterações posteriores registrados no 20º Cartório de Registro de Títulos e Documentos de São Paulo – SP, sendo a última delas registrada em microfilme sob nº 29.322, em 14 de julho de 1989.

Representada por seu sócio infra-assinado ALBERTO ROBERTO, brasileiro, casado, contador, portador da Cédula de Identidade nº 3.456.523, inscrito no CPF sob o nº 010.987.698-04 e no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo sob nº 33.333, residente e domiciliado nesta capital do Estado de São Paulo na Rua Barnabé, nº 94.

Na certeza de que o presente "Protocolo e justificação da Cisão parcial da FREVO seguida de incorporação pela PORTO" encontrará plena aceitação dos quotistas das sociedades e, esperando haver justificado os propósitos da operação de cisão seguida de incorporação proposta, os abaixo assinados firmam o presente em 3 (três) vias de igual teor e forma e aguardam sua deliberação.

São Paulo, 30 de setembro de 20X1

POR FREVO PARTICIPAÇÕES S.C. LTDA. POR PORTO PARTICIPAÇÕES S.C. LTDA.

19.5 Conceitos básicos de reestruturações societárias

Do protocolo devem constar, como visto, informações que constituem o substrato econômico da operação. Nesse quesito, há alguns conceitos que devem ficar esclarecidos desde já, que são:

- relação de substituição;
- critérios de avaliação;
- data-base da reestruturação societária;
- variações patrimoniais posteriores;
- valor de reembolso das ações dos acionistas dissidentes.

O correto entendimento desses conceitos é fundamental para execução da operação.

19.5.1 Relação de substituição

É a relação entre os *direitos de sócio* existentes antes e depois da operação. Em geral, busca-se o equilíbrio patrimonial dessa relação, ou seja, os sócios devem manter o mesmo patrimônio que tinham antes da operação.

Os direitos do sócio transcendem o âmbito patrimonial, pois estendem-se ao poder político. Assim, $ 1 milhão de patrimônios têm significado econômico diverso se estiverem ou não agregados ao poder de decisão. Esse poder poderá gerar uma relação de substituição vantajosa do ponto de vista patrimonial para compensar perdas de poder decorrentes da operação. Por exemplo, o controlador de uma empresa que será incorporada por outra poderá passar a não ser controlador da empresa incorporadora.

A relação de substituição deve estar definida no protocolo. As alternativas mais comuns são valor patrimonial contábil, valor patrimonial de mercado ou valor de cotação em bolsa.

Exemplo de relação de substituição

		Cia. Alfa	Cia. Beta
Informações básicas		**Incor-porada**	**Incor-poradora**
Patrimônio Líquido (PL) Contábil			
Capital Social	A	100.000	500.000
Reservas	B	20.000	50.000
Total do PL a valor contábil	C = A + B	120.000	550.000
Diferença de ativos a valor de mercado conforme laudo dos peritos nomeados em assembleia	D	24.000	220.000
Total do PL a valor de mercado	E = C + D	144.000	770.000
Quantidade de ações	F	50.000	500.000
Valor nominal	G = A/F	2,000	1,000
Valor patrimonial contábil	H = C/F	2,400	1,100
Valor patrimonial de mercado	I = E/F	2,880	1,540
Média das cotações em bolsa	J	4,320	1,925

		Cia. Alfa	Cia. Beta
Relação de substituição pelo		Incorporada	Incorporadora
Valor patrimonial contábil	H	2,40	1,10
Cada ação de Alfa será trocada por:		1,00 ação	2,18182 ações
Valor patrimonial de mercado	I	2,88	1,540
Cada ação de Alfa será trocada por:		1,00 ação	1,87013 ações
Média das cotações em bolsa	J	4,32	1,925
Cada ação de Alfa será trocada por:		1,00 ação	2,24416 ações

A quantidade de ações da Incorporadora que será emitida em substituição às ações da Incorporada é obtida por cálculo proporcional entre os valores de cada ação.

Como pode ser observado, dependendo do critério estabelecido no protocolo, poderemos encontrar relações diferentes. É importante que o critério adotado preserve o valor real dos patrimônios envolvidos para que não ocorram ganhos ou perdas entre os acionistas envolvidos.

19.5.2 Critério de avaliação

A avaliação de um bem é esforço (nem sempre bem-sucedido) de tornar técnica uma questão inexoravelmente subjetiva. Esse esforço técnico não pode escapar à subjetividade da questão: há diversas formas técnicas de avaliar, conforme apresentado no item anterior. É importante fixar que a lei não exige nenhum critério específico de avaliação. Entretanto, da escolha deste resultarão efeitos diversos. Por essa razão, podem ocorrer situações em que o critério negocial não é o que consta do protocolo. Em outras palavras, o negócio é realizado por valor de mercado, e a formalização obedece ao valor contábil.

19.5.3 Data-base da reestruturação societária

A avaliação deve ser feita tendo em vista a posição do patrimônio em determinada data. Isso indica que, nos processos de incorporação, fusão e cisão, dois momentos são de importância fundamental:

1. a data em que é feita a avaliação do patrimônio líquido a ser vertido (data-base para avaliação); e
2. a data em que a assembleia aprova a incorporação.

Na prática, entre a "data-base para avaliação" e a data em que é aprovada a incorporação transcorre inevitavelmente o período de tempo necessário ao levantamento do balanço, à avaliação do patrimônio e à elaboração do laudo, período esse que identificaremos como "período de avaliação do patrimônio".

Até 1986, não havia limite temporal para a distância entre a data-base e a data de efetivação da operação. A legislação fiscal, porém, visando reduzir as eventuais vantagens fiscais desse tipo de operação, estabeleceu um limite máximo de 30 dias de defasagem entre essas duas datas (Instrução Normativa SRF nº 77, de 17-6-86).

Embora essa restrição fiscal não tenha força de proibir negócios com prazos maiores entre a data-base e a data de efetivação da operação, as repercussões práticas de natureza fiscal forçarão os contribuintes a respeitar esse prazo. Repita-se, porém, que é perfeitamente viável a adoção de prazo maior. Cabe destacar que a legislação fiscal exige a apuração dos impostos até a data do evento, ou seja, a data da operação. Assim, mesmo que as variações patrimoniais sejam pactuadas em quem as assumirá, o Imposto de Renda e a contribuição social sobre o lucro apurados no período entre a data-base de avaliação e a data da operação serão assumidos pela empresa cindida, incorporada ou fusionada.

19.5.4 Variações patrimoniais posteriores

A operação consuma-se, para todos os efeitos, na data em que é aprovada em assembleia dos acionistas. Ocorre, porém, que as operações da sociedade que é objeto do negócio continuam ocorrendo normalmente. Em vista disso, durante o período compreendido entre a "data-base" e a data em que é aprovada a operação haverá acréscimo patrimonial (lucro) ou decréscimo (prejuízo) resultante das atividades sociais.

É a esse resultado que a lei denomina de "variações patrimoniais posteriores". O protocolo deve determinar a quem ele pertence, e é livre sua destinação (quer aos sócios novos, quer aos antigos, quer para capitalização, quer para distribuição obrigatória de dividendos na proporção determinada etc.).

19.5.5 *Valor de reembolso das ações dos acionistas dissidentes*

Os acionistas que não concordarem com os termos da negociação terão o direito de retirar-se da sociedade e receber o valor de suas ações, de acordo com o estabelecido no estatuto ou no protocolo.

O art. 45 da Lei nº 6.404/76 foi alterado pela Lei nº 9.457/97, cujo texto reproduzimos a seguir:

"Reembolso

Art. 45. O reembolso é a operação pela qual, nos casos previstos em lei, a companhia paga aos acionistas dissidentes de deliberação da assembleia geral o valor de suas ações.

§ 1º O estatuto pode estabelecer normas para a determinação do valor de reembolso, que, entretanto, somente poderá ser inferior ao valor de patrimônio líquido constante do último balanço aprovado pela assembleia geral, observado o disposto no § 2º, se estipulado com base no valor econômico da companhia, a ser apurado em avaliação (§§ 3º e 4º). § 1º com redação dada pela Lei nº 9.457/97.

§ 2º Se a deliberação da assembleia geral ocorrer mais de sessenta dias depois da data do último balanço aprovado, será facultado ao acionista dissidente pedir, juntamente com o reembolso, levantamento de balanço especial em data que atenda àquele prazo. Nesse caso, a companhia pagará imediatamente oitenta por cento do valor de reembolso calculado com base no último balanço e, levantado o balanço especial, pagará o saldo no prazo de cento e vinte dias, a contar da data da deliberação da assembleia geral.

*§ 3º Se o estatuto determinar a avaliação da ação para efeito de reem-*bolso, o valor será o determinado por três peritos ou empresa especializada, mediante laudo que satisfaça os requisitos do § 1º *do art. 8º e com a responsabilidade prevista no § 6º do mesmo art. § 3º com redação dada pela Lei nº 9.457/97.*

§ 4º Os peritos ou empresa especializada serão indicados em lista sêxtupla ou tríplice, respectivamente, pelo Conselho de Administração ou, se não houver, pela diretoria, e escolhidos pela Assembleia Geral em deliberação tomada por maioria absoluta de votos, não se computando os votos em branco, cabendo a cada ação, independentemente de sua espécie ou classe, o direito a um voto. § 4º com redação dada pela Lei nº 9.457/97.

§ 5º O valor de reembolso poderá ser pago à conta de lucros ou reservas, exceto a legal, e nesse caso as ações reembolsadas ficarão em tesouraria. § 5º com redação dada pela Lei nº 9.457/97.

§ 6º Se, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, a contar da data da publicação da ata da assembleia, não forem substituídos os acionistas cujas ações tenham sido reembolsadas à conta do capital social, este considerar-se-á reduzido no montante correspondente, cumprindo aos órgãos da administração convocar a assembleia geral, dentro de 5 (cinco) dias, para tomar conhecimento daquela redução. § 6º com redação dada pela Lei nº 9.457/97.

§ 7º Se sobrevier a falência da sociedade, os acionistas dissidentes, credores pelo reembolso de suas ações, serão classificados como quirografários em quadro separado, e os rateios que lhes couberem serão imputados no pagamento dos créditos constituídos anteriormente à data da publicação da ata da assembleia. As quantias assim atribuídas aos créditos mais antigos não se deduzirão dos créditos dos ex-acionistas, que subsistirão integralmente para serem satisfeitos pelos bens da massa, depois de pagos os primeiros. § 7º acrescido pela Lei nº 9.457/97.

§ 8º Se, quando ocorrer a falência, já se houver efetuado, à conta do capital social, o reembolso dos ex-acionistas, estes não tiverem sido substituídos, e a massa não bastar para o pagamento dos créditos mais antigos, caberá ação revocatória para restituição do reembolso pago com redução do capital social, até a concorrência do que remanescer dessa parte do passivo. A restituição será havida, na mesma proporção, de todos os acionistas cujas ações tenham sido reembolsadas. § 8º acrescido pela Lei nº 9.457/97."

Conforme o texto legal, o valor de reembolso somente poderá ser inferior ao valor patrimonial contábil caso esteja prevista no estatuto a possibilidade de reembolso pelo valor econômico.

Como o valor econômico envolve quesitos subjetivos e sujeitos à avaliação, quando previsto no estatuto, deverá ser determinado por peritos independentes.

Utilizando as informações do exemplo apresentado sobre a relação de substituição de ações, o valor de reembolso aos dissidentes poderia ser determinado com base nas alternativas apresentadas a seguir, além do valor econômico já citado.

Informações básicas		Cia. Alfa Incorporada
Patrimônio Líquido (PL) Contábil		
Capital Social	A	100.000
Reservas	B	20.000
Total do PL a valor contábil	C = A + B	120.000
Diferença de ativos a valor de mercado conforme laudo dos peritos nomeados em assembleia	D	24.000
Total do PL a valor de mercado	E = C + D	144.000
Quantidade de ações	F	50.000
Valor nominal	G = A/F	2,000
Valor patrimonial contábil	H = C/F	2,400
Valor patrimonial de mercado	I = E/F	2,880
Média das cotações em bolsa	J	4,320

19.6 Incorporação

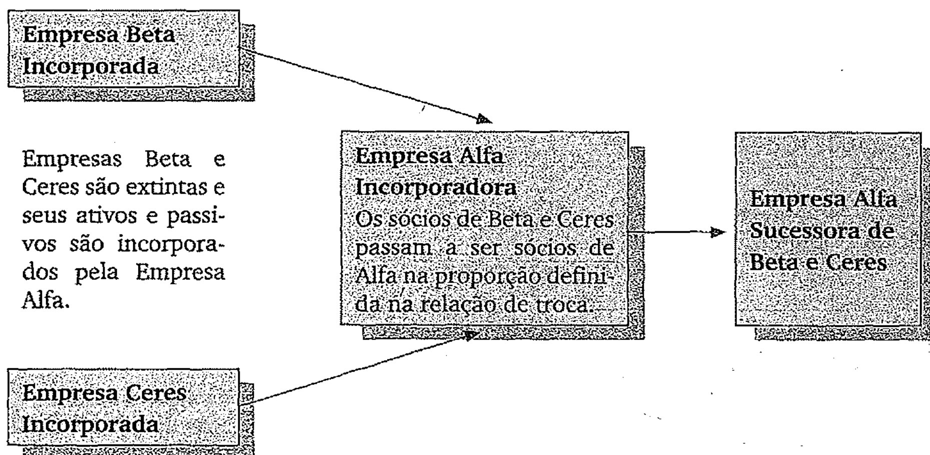
É a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (Lei nº 6.404, art. 227), e cuja realização deve obedecer às formalidades gerais já expostas (arts. 223 até 226) e às específicas do instituto, que adiante serão discutidas.

Na incorporação, as sociedades incorporadas deixam de existir, mas a empresa incorporadora será a sucessora de suas personalidades jurídicas, assim como de seus direitos e obrigações.

19.6.1 Exemplo de incorporação

A Empresa Alfa industrializa produtos de alumínio. Como parte de seu plano de expansão de suas atividades, adquire, em sua totalidade, a Empresa Beta, uma concorrente de pequeno porte. Adquire também, como garantia de fornecimento de matérias-primas, a totalidade da Empresa Ceres, uma de suas fornecedoras de alumínio.

As Empresas Beta e Ceres são extintas com a incorporação, mas seus Ativos e Passivos são assumidos (incorporados) pela Empresa A, como demonstrado pelo quadro a seguir:



19.6.2 Operacionalização

A operacionalização da incorporação produz reflexos, interna e externamente, nos planos societário, tributário e contábil, cujos principais aspectos são apresentados a seguir.

A operação de incorporação poderá ser feita pelo valor contábil. Entretanto, a Lei das Sociedades por Ações exige um laudo de avaliação com a finalidade de defender os acionistas e terceiros credores, impedindo que os bens sejam incorporados ao patrimônio da empresa por valor superior ao de mercado. Evidentemente, a Lei não impede que os bens sejam incorporados pelo valor inferior ao de mercado.

19.6.3 *Procedimento de incorporação*

Para efetivação da incorporação, normalmente são realizadas três Assembleias Gerais das sociedades interessadas – uma na incorporada e duas na incorporadora (ou, quando possível, apenas uma, em que se concentrarão todos os atos, desde que previamente a incorporada já tenha aprovado a operação e os laudos da avaliação estejam prontos).

Alguns fatos merecem destaque, tais como:

Aprovado o protocolo, a Assembleia Geral da incorporadora deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pelos atuais sócios da incorporada mediante versão de seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão (art. 227, § 1º).

A sociedade incorporada, na Assembleia que aprovar o protocolo, deverá autorizar seus administradores a praticar os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporada (§ 2º).

A incorporada extinguir-se-á com a aprovação, pela Assembleia Geral da incorporada, do laudo de avaliação e da incorporação, cabendo à incorporada promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação (§ 3º).

19.6.4 *Formação do capital (art. 226)*

O aumento de capital na sociedade incorporadora será decorrente da versão do patrimônio líquido da sociedade incorporada e sua consequente extinção.

A incorporação envolverá somente sociedades que tenham patrimônio positivo. Por isso, não há incorporação de sociedade de patrimônio negativo, pois essa operação representaria uma assunção de dívidas com consequente extinção da sociedade devedora.

Assim, a princípio, a incorporação acarreta um aumento de capital da sociedade incorporadora, regulado pelo art. 226 e que, de certa forma, segue a regra geral sobre formação e aumento de capital. Isso ocorre para que os acionistas (ou sócios) da incorporada recebam a contrapartida no capital da incorporadora, salvo o caso particular da subsidiária integral.

O acionista ou sócio da incorporadora terá seu investimento afetado pela incorporação, na medida do valor do patrimônio incorporado.

Já o sócio ou acionista da sociedade incorporada substituirá o investimento que nela mantinha pelo investimento na incorporadora. Se não é o caso excepcional de subsidiária integral, a posição do acionista ou sócio da incorporadora corresponde, na incorporação, à situação de acionista que integraria aumento de capital com bens, que, nesse caso, serão representados pela parcela do patrimônio da incorporada a que têm direito seus acionistas ou sócios.

Ressalte-se que o § 1º do art. 226 permite opção entre a baixa do investimento ou a respectiva substituição por ações em tesouraria da própria incorporadora, quando esta participa do capital da incorporada.

19.6.5 *Incorporação de controlada*

Na incorporação de controlada, a justificação deve conter também o cálculo das relações da substituição, com base no valor do patrimônio líquido da controladora e da controlada, avaliados ambos, segundo os mesmos critérios e na mesma data, a preços de mercado (art. 264, § 4º).

O art. 264 foi alterado pela Lei nº 10.303, de 31-10-2001, publicada no *DOU* de 1º-11-2001, que passa a vigorar com a seguinte redação:

> *"Art. 264. Na incorporação, pela controladora, de companhia controlada, a justificação, apresentada à assembleia-geral da controlada, deverá conter, além das informações previstas nos arts. 224 e 225, o cálculo das relações de substituição das ações dos acionistas não controladores da controlada com base no valor do patrimônio líquido das ações da controladora e da controlada, avaliados os dois patrimônios segundo os mesmos critérios e na mesma data, a preços de mercado, ou com base em outro critério aceito pela Comissão de Valores Mobiliários, no caso de companhias abertas.*
>
> *§ 1º A avaliação dos dois patrimônios será feita por 3 (três) peritos ou empresa especializada e, no caso de companhias abertas, por empresa especializada.*
>
> *§ 2º Para efeito da comparação referida neste artigo, as ações do capital da controlada de propriedade da controladora serão avaliadas, no patrimônio desta, em conformidade com o disposto no* caput.
>
> *§ 3º Se as relações de substituição das ações dos acionistas não controladores, previstas no protocolo da incorporação, forem menos vantajosas que as resultantes da comparação prevista neste artigo, os acionistas dissidentes da deliberação da assembleia-geral da controlada que aprovar a operação, poderão optar, no prazo previsto no art. 230, entre o valor de reembolso fixado nos termos do art. 45 e o valor apurado em conformidade com o disposto no* caput, *observado o disposto no art. 137, inciso II.*
>
> *§ 4º Aplicam-se as normas previstas neste artigo à incorporação de controladora por sua controlada, à fusão de companhia controladora com a controlada, à incorporação de ações de companhia controlada ou controladora, à incorporação, fusão e incorporação de ações de sociedade sob controle comum."*

Observa-se, pois, o método de equivalência patrimonial, devendo, nas companhias abertas, ser seguidas as normas sobre a matéria expedida pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (Instrução nº 247, de 27-3-1996).

19.6.6 *Balanços*

Na data-base da incorporação, a sociedade incorporada deve levantar um balanço. A incorporadora também poderá levantar balanço, se for o caso, para fins de determinação da relação de substituição de ações.

O balanço da incorporadora servirá de base para os lançamentos contábeis quando a incorporação se processar pelos respectivos valores de livros, além de se caracterizar como Balanço Fiscal se levantado até, no máximo, 30 dias antes da data da deliberação.

O balanço levantado pela incorporadora servirá de base para os lançamentos contábeis da incorporação, apuração de lucro tributável e cálculo da relação de substituição de ações, quando o critério de avaliação for o contábil.

Note-se que o efeito fiscal do balanço da incorporadora, levantado na data-base, só prevalece se a incorporação concretizar-se nos 30 dias subsequentes.

Cumpre ressaltar que o balanço em questão deve ser elaborado de modo que atenda a todas as formalidades exigidas pelas legislações comercial e fiscal em vigor. Assim, deverão ser observados os procedimentos relativos a:

- avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial;
- atualização para Imposto de Renda;
- efeitos previstos na Lei nº 6.404/76 (art. 185).

A sociedade incorporadora, independentemente de levantar ou não balanço, procederá à avaliação dos investimentos relevantes em capital da incorporada, que obedecerá ao método da equivalência patrimonial.

19.6.7 *Aspectos contábeis*

Em decorrência de uma incorporação, a incorporadora registrará contabilmente ou um aumento de capital, ou um ganho ou perda patrimonial nas contas de apuração de resultado.

A situação de aumento de capital ocorre sempre que a incorporadora não participa do capital da incorporadora. Se ocorre tal participação, deve-se apurar o respectivo resultado contábil, em conta diferencial, mediante a comparação entre o valor da participação que será baixada e o valor do correspondente patrimônio incorporado. Dessa comparação resultará ganho ou perda de capital.

19.6.8 *Lançamentos contábeis*

Diversos lançamentos devem ser feitos para o registro da operação nos livros da incorporadora. Na data da incorporação e com base nos valores constantes dos

balanços levantados na data-base (se for contábil o critério de avaliação) ou no laudo de avaliação (se for outro o critério), adotar-se-á o seguinte procedimento:

a) abrir conta denominada "X – conta incorporação";
b) debitar a conta referida em "a" pelo valor das contas passivas da sociedade incorporada (exceto as contas do patrimônio líquido) e creditar as respectivas contas passivas na sociedade incorporadora;
c) creditar as contas referidas em "a", pelo valor das contas ativas da sociedade incorporada, e debitar as respectivas contas ativas na sociedade incorporadora.

Quando o patrimônio líquido da sociedade incorporada for avaliado a preços de mercado, e este for diferente do valor do patrimônio líquido contábil da sociedade incorporadora, o registro contábil da incorporação com base nos valores do laudo terá como consequência fiscal:

- o acréscimo patrimonial registrado pela incorporadora será tributado pelo Imposto de Renda se o valor do patrimônio a preços de mercado for superior ao patrimônio líquido contábil; ou
- a redução patrimonial registrada pela incorporadora será admitida como dedutível para fins de Imposto de Renda se o valor do patrimônio a preços de mercado for inferior ao patrimônio líquido contábil.

Os demais lançamentos da incorporação serão determinados em função da existência ou não de participação da incorporadora no capital social da incorporada, e, em caso afirmativo, de ser ou não relevante tal participação. A seguir, destacam-se algumas hipóteses seguidas do respectivo esquema contábil.

Hipótese 1

A incorporada é subsidiária integral da incorporadora:

debitar: "X – conta incorporação" – pelo valor do "Investimento – X";
creditar: "Investimento – X" – pelo mesmo valor.

Hipótese 2

A incorporada é controlada ou coligada da incorporadora.

debitar: "X – conta incorporação" – pelo valor de "Investimento X";
creditar: "Investimento – X" – pelo mesmo valor acima;
creditar: "Capital Social" – pelo valor nominal das ações que serão emitidas para terceiros;
creditar: "Reserva de Ágio" – pela diferença entre o valor nominal das ações emitidas e o valor patrimonial incorporado.

Hipótese 3

A incorporadora, no ato da incorporação e conforme previsto no respectivo Protocolo, adquire a participação de terceiros no capital da incorporada.

debitar: "X – conta incorporação" – pelo valor de "Investimento – X";
creditar: "Investimento – X" – pelo mesmo valor acima;
creditar: "Bancos ou Contas a Pagar" – pelo valor da aquisição.

Após esses lançamentos, caso permaneça saldo na conta Incorporação, este será debitado ou creditado com contrapartida na conta de Lucros e Perdas para registro do ganho ou perda relativo à operação.

Resta, ainda, apresentar os lançamentos contábeis relativos às operações realizadas pela sociedade incorporadora entre a data-base e a data da efetiva incorporação.

Foi mencionado que as operações da sociedade incorporada não sofrem solução de continuidade em virtude da incorporação. Os resultados auferidos pela incorporada entre a data-base e a data da efetiva incorporação serão distribuídos na forma determinada pelo protocolo. Na prática, os protocolos costumam atribuir esse resultado à sociedade incorporadora.

Para o registro contábil dessas operações, nos livros da sociedade incorporadora, sugere-se:

a) debitar ou creditar as contas ativas e passivas na sociedade incorporadora pelas variações dos saldos das contas patrimoniais da incorporada, ocorrida no período compreendido entre a data-base e a data da efetiva incorporação;
b) debitar as contas de despesas e creditar as contas de receitas na sociedade incorporadora, pelas receitas e despesas efetivamente ocorridas na sociedade incorporada no período indicado em "a".

O lançamento contábil seria o seguinte:

Contas de Ativo:

Débito – Contas de despesas
Crédito – Contas de passivo
Crédito – Contas de receitas

Histórico:

Registro das operações ocorridas entre a data do balanço em ...., que serviu de base à incorporação da empresa ...., e a data em que essa mesma

empresa foi declarada extinta (. . . . .), conforme lançamentos escriturados detalhadamente em seu livro Diário Geral nº . . . . . ., às folhas nºs. . . . .

Os procedimentos a serem seguidos nos livros da incorporada são:

- copiar o balanço que serviu de base à avaliação do patrimônio líquido. Os saldos desse balanço determinarão os lançamentos contábeis da incorporação de resultados a serem registrados nos livros da incorporadora;
- prosseguir escriturando normalmente as operações, até a data em que se efetivar a incorporação;
- levantar e copiar um balancete, na data da incorporação, abrangendo as operações realizadas no período compreendido entre a data-base e a data da incorporação. As mutações patrimoniais refletidas nesses balancetes, relativos ao período compreendido entre a data da avaliação do patrimônio líquido e a data em que for efetivada a incorporação, serão registradas nos livros da incorporadora;
- após copiados os balancetes retromencionados, transcrever no livro Diário um Termo de Esclarecimento, dando por encerrada a respectiva escrituração.

19.6.9 Consolidação das contas da incorporadora

A incorporadora consolida as contas de balanço da incorporada. Embora não haja referência expressa a esse respeito, entende-se que, antes de proceder à avaliação do patrimônio líquido da incorporada, esta deve levantar balanço com todas as características de balanço anual, especialmente se o critério escolhido para a avaliação for o contábil.

Se for este o caso, a incorporadora consolidará todas as contas do balanço de avaliação, com exceção das contas do patrimônio líquido, que serão contabilizadas como contrapartida da conta de Resultado da Incorporação, assim como o valor do respectivo investimento, apurando-se, então, o ganho ou a perda de capital.

O aumento ou o ganho (ou perda) de capital decorrente do processo de incorporação deve ser determinado em função da "data-base para avaliação". O momento do "período de avaliação do patrimônio" deve ser consolidado nas contas da incorporadora, assumindo esta a responsabilidade das operações desse período.

19.6.10 Exemplos de incorporação

São apresentados a seguir alguns exemplos de incorporação envolvendo as operações mais comumente encontradas.

Exemplo 1: Incorporação de empresa com relação de troca de ações pelo valor contábil

Informações básicas:

- Sociedade Beta incorpora Sociedade Alfa.
- Não há participação de Beta em Alfa.
- A relação de troca de ações de Alfa por ações de Beta será determinada pelo valor patrimonial contábil que é inferior ao valor de mercado.

Balanços patrimoniais antes da incorporação

ATIVO	Alfa	Beta	PASSIVO	Alfa	Beta
Circulante	1.700	6.720	Circulante	2.300	3.300
Imobilizado	1.800	2.880	**Patrimônio líquido**		
			• Capital	900	5.000
			• Reservas	300	1.300
				1.200	6.300
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**Total do passivo**	**3.500**	**9.600**

Com a incorporação dos ativos e exigibilidades de Alfa, haverá um aumento do patrimônio líquido de Beta que será totalmente destinado a aumento de capital com a consequente emissão de ações que serão entregues aos sócios de Alfa em troca de suas ações de Alfa, que serão extintas.

Patrimônio líquido	Alfa	Beta antes da incorporação	Aumento de capital	Beta após a incorporação
• Capital	900	5.000	1.200	6.200
• Reservas	300	1.300		1.300
	1.200	6.300	1.200	7.500

Balanços patrimoniais após a incorporação

ATIVO	Alfa	Beta antes da incorporação	Beta após a incorporação
Circulante	1.700	6.720	8.420
Imobilizado	1.800	2.880	4.680
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**13.100**
PASSIVO			
Circulante	2.300	3.300	5.600
Patrimônio líquido			
• Capital	900	5.000	6.200
• Reservas	300	1.300	1.300
	1.200	**6.300**	**7.500**
Total do passivo	**3.500**	**9.600**	**13.100**

Exemplo 2: Incorporação de empresa com relação de troca de ações pelo valor do patrimônio líquido avaliado a valor de mercado

Informações básicas:

- Sociedade Beta incorpora Sociedade Alfa.
- Não há participação de Beta em Alfa.
- A relação de troca de ações de Alfa por ações de Beta será determinada pelo valor patrimonial contábil avaliado a valor de mercado.

Balanços patrimoniais antes da incorporação

ATIVO	Alfa	Beta	PASSIVO	Alfa	Beta
Circulante	1.700	6.720	Circulante	2.300	3.300
Imobilizado	1.800	2.880	**Patrimônio líquido**		
			• Capital	900	5.000
			• Reservas	300	1.300
				1.200	**6.300**
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**Total do passivo**	**3.500**	**9.600**

O valor a ser incorporado ao capital de Beta pela incorporação de Alfa será determinado com base no valor de mercado do patrimônio líquido de ambas as empresas, conforme laudo de peritos nomeados em assembleia que aprovar o protocolo de incorporação.

Para simplificar, consideramos que apenas o imobilizado apresentou diferença entre o valor de custo e o valor de mercado.

Balanços patrimoniais avaliados a valor de mercado

ATIVO	Alfa	Beta	Alfa e Beta
Circulante	1.700	6.720	8.420
Imobilizado	2.310	4.370	6.680
Total do ativo	**4.010**	**11.090**	**15.100**
PASSIVO			
Circulante	2.300	3.300	5.600
Patrimônio líquido a valor de mercado	**1.710**	**7.790**	**9.500**

Determinação dos percentuais de participação no patrimônio líquido de Beta após a incorporação de Alfa:

Patrimônio líquido	Alfa	Beta	Alfa e Beta
• Valor contábil	1.200	6.300	7.500
% de participação pelo valor contábil	16	84	100
• Valor de mercado	1.710	7.790	9.500
% de participação pelo valor de mercado	18	82	100

Determinação do aumento de capital que ocorrerá em Beta com a consequente emissão de ações que serão entregues aos sócios de Alfa em troca de suas ações de Alfa, que serão extintas:

Capital de Beta		%	$
Capital dos atuais sócios de Beta		82	5.000
Aumento de capital dos sócios de Alfa		18	1.098
Total		100	6.098

O patrimônio líquido de Alfa que será incorporado ao patrimônio líquido de Beta terá a seguinte distribuição:

Aumento de Capital de Beta	$
Patrimônio líquido incorporado	1.200
Parcela destinada a aumento de capital	1.098
Parcela destinada à constituição de Reserva de Ágio	102

A parcela destinada a aumento de capital deve ser, no máximo, igual ao patrimônio líquido incorporado.

Balanço patrimonial de Beta após a incorporação

ATIVO	Alfa	Beta antes da incorporação	Beta após a incorporação
Circulante	1.700	6.720	8.420
Imobilizado	1.800	2.880	4.680
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**13.100**
PASSIVO			
Circulante	2.300	3.300	5.600
Patrimônio líquido			
• Capital	900	5.000	6.098
• Reservas	300	1.300	1.300
• Reserva de ágio			102
	1.200	6.300	7.500
Total do passivo	**3.500**	**9.600**	**13.100**

O ativo imobilizado de Alfa poderia ser incorporado pelo valor de mercado desde que também fosse reavaliado o atual ativo imobilizado de Beta. Nesse caso, haveria a constituição de Reserva de Reavaliação de acordo com as normas determinadas pela legislação societária, Ibracon e CVM.

A constituição da Reserva de Reavaliação não afetaria o cálculo do aumento de capital.

Exemplo 3: Incorporação de empresa em que a incorporadora tem participação avaliada pelo Método da Equivalência Patrimonial

Informações básicas:

- Sociedade Beta incorpora Sociedade Alfa.
- Sociedade Beta participa em 60% do capital da sociedade Alfa. O investimento é avaliado pelo método da equivalência patrimonial.
- A relação de troca de ações de Alfa por ações de Beta será determinada pelo valor patrimonial contábil avaliado a valor de mercado.

Balanços patrimoniais antes da incorporação

ATIVO	Alfa	Beta	PASSIVO	Alfa	Beta
Circulante	1.700	6.720	Circulante	2.300	3.300
Investimento em Alfa – 60%		720			
Imobilizado	1.800	2.160	**Patrimônio líquido**		
			• Capital	900	5.000
			• Reservas	300	1.300
				1.200	**6.300**
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**Total do passivo**	**3.500**	**9.600**

O valor a ser incorporado ao capital de Beta pela incorporação de Alfa será determinado com base no valor de mercado do patrimônio líquido de ambas as empresas, conforme laudo de peritos nomeados em assembleia que aprovar o protocolo de incorporação.

Para simplificar, consideramos que apenas o imobilizado apresentou diferença entre o valor de custo e o valor de mercado.

Balanços patrimoniais avaliados a valor de mercado

ATIVO	Alfa a Valor Contábil	Ajuste a Valor de Mercado	Alfa a Valor de Mercado
Circulante	1.700		1.700
Imobilizado	1.800	(1) 300	2.100
Total do ativo	**3.500**	**300**	**3.800**
PASSIVO			
Circulante	2.300		2.300
Patrimônio líquido			
• Capital	900		
• Reservas	300		
	1.200	**300**	**1.500**
Total do passivo	**3.500**	**300**	**3.800**

ATIVO	Beta a Valor Contábil	Ajuste a Valor de Mercado	Beta a Valor de Mercado
Circulante	6.720		6.720
Investimento em Alfa – 60%	720	(2) 180	900
Imobilizado	2.160	(1) 800	2.960
Total do ativo	**9.600**	**980**	**10.580**
PASSIVO			
Circulante	3.300		3.300
Patrimônio líquido			
• Capital	5.000		
• Reservas	1.300		
	6.300	**980**	**7.280**
Total do passivo	**9.600**	**980**	**10.580**

(1) Diferença de valor de mercado conforme laudo de avaliação.

(2) Ajuste da participação em Alfa sobre a mais-valia de mercado = 60% de $ 900.

Determinação dos percentuais de participação no patrimônio líquido de Beta após a incorporação de Alfa:

Patrimônio líquido	Alfa % de outros	Alfa % de Beta	Beta	Alfa e Beta
• Valor contábil	1.200	1.200	6.300	
% de participação em Alfa	40	60	100	
• Valor da participação	480	720	6.300	6.780
% de participação no total	7,080	10,619	92,920	100,00
• Valor de mercado	1.500	1.500	7.280	
% de participação em Alfa	40	60	100	
• Participação a valor de mercado	600	900	7.280	7.880
% de participação no total	7,614	11,421	92,386	100,00

A participação de Beta em Alfa já está no patrimônio de Beta. Portanto, o PL de Beta será acrescido apenas da participação dos outros sócios de Alfa.

Determinação do aumento de capital que ocorrerá em Beta com a consequente emissão de ações que serão entregues aos sócios de Alfa em troca de suas ações de Alfa, que serão extintas:

Capital de Beta	%	$	Ações
Capital dos atuais sócios de Beta	92,386	5.000,00	5.000,00
Aumento de capital dos sócios de Alfa	7,614	412,09	412,09
Total	**100,000**	**5.580,11**	**5.580,11**

O patrimônio líquido de Alfa que será incorporado ao patrimônio líquido de Beta terá a seguinte distribuição:

Aumento de Capital de Beta	$
Patrimônio líquido incorporado	480,00
Parcela destinada a aumento de capital	412,09
Parcela destinada à constituição de Reserva de Ágio	67,91

Balanço patrimonial de Beta após a incorporação

ATIVO	Alfa	Beta antes da incorporação	Eliminação do investimento, incorporação de ativos e obrigações e aumento de capital	Beta após a incorporação
Circulante	1.700	6.720	1.700	8.420
Investimento em Alfa		720	(720)	
Imobilizado	1.800	2.160	1.800	3.960
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**2.780**	**12.380**
PASSIVO				
Circulante	2.300	3.300	2.300	5.600
Patrimônio líquido				
• Capital	900	5.000	412	5.412
• Reservas	300	1.300		1.300
• Reserva de ágio			68	68
	1.200	**6.300**	**480**	**6.780**
Total do passivo	**3.500**	**9.600**	**2.780**	**12.380**

19.7 Fusão

19.7.1 Conceito e exemplo de fusão de empresas

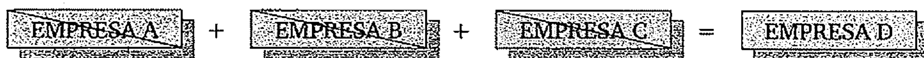
É a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (Lei nº 6.404/76, art. 228).

Exemplo:

As Empresas A, B e C pertencem à família Siqueira, tradicionais empresários do Sul do Brasil. Com base em um trabalho de consultoria, os proprietários resolvem unificar as empresas, visando principalmente à redução de custos adminis-

trativos, sob um único comando, e aumentar a competitividade, com a sinergia resultante.

Como demonstrado pelo esquema a seguir, as Empresas A, B e C são extintas e é criada a Empresa D, que assumirá todos os Ativos e Passivos das três empresas.



19.7.2 Operacionalização

Apresentam-se, a seguir, os principais efeitos produzidos, interna e externamente, nas sociedades envolvidas numa operação de fusão.

Na fusão, o patrimônio da nova sociedade será determinado com base na avaliação feita em cada uma das envolvidas, que, por comparação, evidenciará a respectiva relação. Resultará a nova empresa da união dos patrimônios fundidos, observando-se, no procedimento da operação, as regras expostas quanto à incorporação, mas sob a premissa de que, na fusão, todas as sociedades interessadas desaparecerão, dando origem a outra, nova, sucessora dos direitos e obrigações existentes.

Ressalte-se que, na fusão, há a criação de nova empresa, cujo estatuto deve, pois, ser preparado e aprovado na Assembleia final do procedimento da operação.

19.7.3 Aspectos contábeis

Presentes os pressupostos enunciados, cabem, para a fusão, no que se lhe aplica (avaliação, balanços e registros), as observações feitas sobre os fatos contábeis da incorporação.

19.7.4 Procedimento

No procedimento da fusão, merecem destaque as Assembleias Gerais, que, normalmente, são três: duas preliminares (uma em cada sociedade) e uma, definitiva, para a constituição da nova sociedade.

Respeitadas as providências comuns (já expostas), cada sociedade convocará Assembleia Geral para aprovação do protocolo de fusão e nomeação dos peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das sociedades envolvidas (art. 228, § 10, da mesma lei).

Apresentados os laudos, os administradores convocarão os acionistas (ou sócios) para uma Assembleia Geral, que deles tomarão conhecimento e resolverão sobre a constituição definitiva da nova sociedade, ficando-lhes vedado (ou aos sócios) votar o laudo de avaliação do patrimônio da empresa de que fazem parte (§ 2º).

Constituída a nova empresa, incumbirá aos primeiros administradores promover o arquivamento e a publicação dos atos da fusão (§ 3º).

19.7.5 Caso prático de fusão de empresas

Fusão das empresas Alfa e Beta com constituição da empresa Ceres

Informações básicas:

- Sociedade Beta participa em 60% do capital da sociedade Alfa. O investimento é avaliado pelo método da equivalência patrimonial.
- A relação de troca de ações de Alfa e de Beta por ações de Ceres será determinada pelo valor patrimonial contábil avaliado a valor de mercado.
- *A constituição de Ceres será feita pelo valor de mercado do ativo imobilizado.*

Balanços patrimoniais antes da fusão

ATIVO	Alfa	Beta	PASSIVO	Alfa	Beta
Circulante	1.700	6.720	Circulante	2.300	3.300
Investimento em Alfa – 60%		720			
Imobilizado	1.800	2.160	**Patrimônio líquido**		
			• Capital	900	5.000
			• Reservas	300	1.300
				1.200	6.300
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**Total do passivo**	**3.500**	**9.600**

Os ativos de Alfa e Beta serão transferidos para Ceres com base no valor de mercado, conforme laudo de peritos nomeados em assembleia que aprovar o protocolo de fusão.

Para simplificar, consideramos que apenas o imobilizado apresentou diferença entre o valor de custo e o valor de mercado.

Balanços patrimoniais avaliados a valor de mercado

ATIVO	Alfa a Valor Contábil	Ajuste a Valor de Mercado	Alfa a Valor de Mercado
Circulante	1.700		1.700
Imobilizado	1.800	(1) 300	2.100
Total do ativo	**3.500**	**300**	**3.800**
PASSIVO			
Circulante	2.300		2.300
Patrimônio líquido			
• Capital	900		
• Reservas	300		
	1.200	300	1.500
Total do passivo	**3.500**	**300**	**3.800**

ATIVO	Beta a Valor Contábil	Ajuste a Valor de Mercado	Beta a Valor de Mercado
Circulante	6.720		6.720
Investimento em Alfa – 60%	720	(2) 180	900
Imobilizado	2.160	(1) 800	2.960
Total do ativo	**9.600**	**980**	**10.580**
PASSIVO			
Circulante	3.300		3.300
Patrimônio líquido			
• Capital	5.000		
• Reservas	1.300		
	6.300	**980**	**7.280**
Total do passivo	**9.600**	**980**	**10.580**

(1) Diferença de valor de mercado conforme laudo de avaliação.

(2) Ajuste da participação em Alfa sobre a mais-valia de mercado = 60% de $ 900.

Determinação dos percentuais de participação no patrimônio líquido de Ceres após a fusão de Alfa e Beta:

Patrimônio líquido	Alfa % e outros	Alfa % de Beta	Beta	Alfa e Beta
• Valor contábil	1.200	1.200	6.300	
% de participação em Alfa	40	60	100	
• Valor da participação	480	720	6.300	6.780
% de participação no total	7,080	10,619	92,920	100,00
• Valor de mercado	1.500	1.500	7.280	
% de participação em Alfa	40	60	100	
• Participação a valor de mercado	600	900	7.280	7.880
% de participação no total	7,614	11,421	92,386	100,00

A participação de Beta em Alfa já está no patrimônio de Beta.

Determinação do capital da Ceres com a consequente emissão de ações que serão entregues aos sócios de Alfa e Beta em troca de suas ações, que serão extintas:

Capital de Ceres	%	$	Ações
Capital dos sócios de Beta	92,386	6.263,76	6.263,76
Capital dos sócios de Alfa	7,614	516,24	516,24
Total	**100,000**	**6.780,00**	**6.780,00**

O patrimônio líquido de Alfa que será incorporado ao patrimônio líquido de Beta terá a seguinte distribuição:

Aumento de Capital de Beta	$
Patrimônio líquido incorporado a valor de mercado	7.880,00
Parcela destinada a aumento de capital = PL a valor contábil	6.780,00
Parcela destinada à constituição de Reserva de Reavaliação	1.100,00

Balanço patrimonial de Ceres

ATIVO	Alfa	Beta	Eliminação do investimento e ajuste a valor de mercado	Ceres
Circulante	1.700	6.720		8.420
Investimento em Alfa		720	(720)	–
Imobilizado	1.800	2.160		3.960
Reavaliação			1.100	1.100
Total do ativo	**3.500**	**9.600**	**380**	**13.480**
PASSIVO				
Circulante	2.300	3.300		5.600
Patrimônio líquido				
• Capital	900	5.000	880	6.780
• Reservas	300	1.300	(1.600)	
• Reserva de reavaliação			1.100	1.100
	1.200	**6.300**	**380**	**7.880**
Total do passivo	**3.500**	**9.600**		**13.480**

A constituição da Reserva de Reavaliação deve ser efetuada com base nas determinações da CVM e Ibracon.

19.8 Cisão

19.8.1 Conceito

De acordo com o art. 229 da Lei nº 6.404/76, é a operação pela qual a sociedade transfere parcelas do patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida se houver versão de todo o seu patrimônio (cisão total), ou dividindo-se seu capital, no caso de cisão parcial.

Higuchi[1] ressalta o fato de que a cisão de sociedade é figura nova no Direito Brasileiro. Por ter surgido com a Lei nº 6.404/76, foram produzidos poucos tra-

---

1 HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de renda das empresas*: interpretação e prática. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 402.

balhos a respeito, razão pela qual não é pacífico o entendimento entre os doutrinadores quanto à forma de se proceder à cisão.

Admitem-se, pois, duas formas de cisão: total e parcial, ou seja, com a versão de todo o patrimônio da sociedade cindida ou apenas com sua divisão. No primeiro caso, a sociedade extingue-se e, no outro, subsiste, com redução do capital, importando, pois, em reforma estatutária.

19.8.2 Casos práticos de cisão

1. CISÃO TOTAL

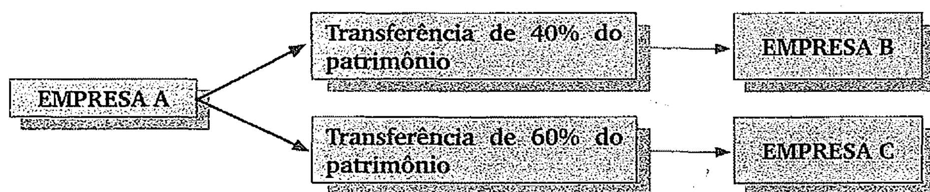
Os grupos empresariais Mar e Sol são os proprietários da Empresa A, uma rede de supermercados com lojas e depósitos em São Paulo e Rio de Janeiro.

Em decorrência de sério desentendimento, os sócios resolvem se separar.

Após a fase de negociação, decidem extinguir a empresa. As lojas e depósitos de São Paulo, representando 40% do patrimônio, são transferidos para a Empresa B, já existente, de propriedade do Grupo Mar.

As lojas do Rio de Janeiro, representando os demais 60% do patrimônio da Empresa A, ficam com o Grupo Sol, que constitui uma nova sociedade, a Empresa C.

O esquema a seguir representa a cisão total da Empresa A, com transferência de seu patrimônio para as Empresas B e C.



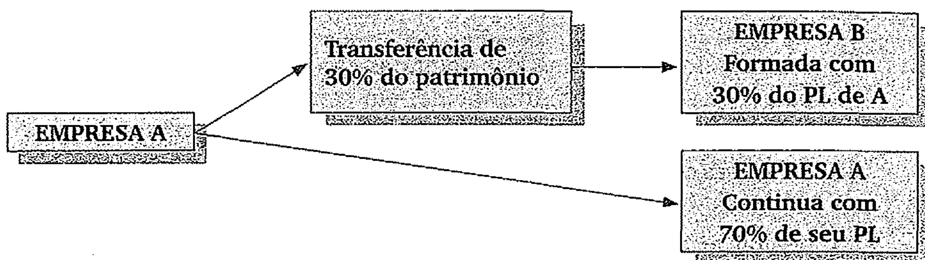
2. CISÃO PARCIAL

A Empresa A explora as atividades de transportes marítimo e terrestre de cargas.

Em decorrência de dificuldades financeiras, resolve abandonar o transporte marítimo, negociando a carteira de clientes, embarcações, equipamentos e demais ativos dessa atividade, que representa 30% de seu patrimônio.

O comprador assume tais ativos e constitui a Empresa B.

A Empresa A continua operando após a cisão parcial somente com o transporte terrestre.



A realização da cisão obedece às formalidades gerais já expostas (arts. 223 a 226) e às específicas do instituto, que adiante serão discutidas.

19.8.3 Operacionalização

A operacionalização da cisão, em suas duas modalidades, apresenta reflexos nos campos societário, tributário e contábil, como segue.

Na cisão, operam-se modificações em todas as sociedades envolvidas, salvo no caso de criação de empresa (sociedade nova). Na cisão parcial, a sociedade cindida perde parcelas de seu patrimônio, com os reflexos correspondentes em sua estrutura (reforma estatutária) e em sua contabilidade, enquanto as receptoras dessas parcelas têm-nas acrescido, com consequente aumento de capital.

No total, extingue-se a cindida, passando seu patrimônio a agregar-se ao da(s) receptora(s). Há, portanto, acréscimo patrimonial nas receptoras que, por se tratar de sociedades existentes, deverão promover reforma estatutária.

Assim, na cisão, quanto à formação do capital e à avaliação, aplicam-se as regras já discutidas sobre incorporação, pois, em essência, nela existe, basicamente, a integração (vale dizer: incorporação) de um ou mais patrimônios em outro(s).

Na constituição de sociedade nova, devem ser observadas as regras próprias do tipo (se sociedade anônima, arts. 80 a 99).

19.8.4 Aspectos contábeis da cisão

Ante ao exposto, cabem, para a cisão, as observações gerais feitas, no plano contábil, para a incorporação, obedecidas as especificidades da figura e de suas modalidades.

Demonstram-se a seguir os lançamentos que devem ser feitos na cindida e na receptora.

Nos livros da sociedade a ser cindida deverão ser efetuados os seguintes lançamentos para registro da operação:

a) creditar as contas ativas pelo valor das parcelas que serão transferidas para a nova sociedade, debitando, em contrapartida, a conta "cisão" (conta especialmente criada para fins de registro da operação);
b) debitar as contas passivas pelo valor das parcelas que serão transferidas para a nova sociedade, creditando, em contrapartida, a conta "cisão";
c) debitar a conta de "capital social" pelo valor correspondente ao patrimônio líquido transferido, creditando, em contrapartida, a conta dos sócios retirantes;
d) debitar a conta dos sócios retirantes pelo total que lhes toca na operação, creditando, em contrapartida, a conta "cisão".

19.8.5 Exemplo contábil de cisão parcial de empresa

Apresenta-se um exemplo prático de cisão de empresas. O esquema contábil anteriormente descrito poderia ser demonstrado como segue:

BALANÇO DA SOCIEDADE A SER CINDIDA

ATIVO	$	PASSIVO	$
Circulante		**Circulante**	
• Bancos	13.000	• Fornecedores	7.000
• Aplicações	12.000	• Salários	10.000
• Clientes	40.000	• Financiamentos	35.000
• Estoques	50.000	• Impostos	13.000
	115.000		**65.000**
Permanente	**90.000**	**Patrimônio líquido**	
		• Capital	100.000
		• Reservas	40.000
			140.000
	205.000		**205.000**

Admitindo-se a seguinte composição do capital:

Sócio	Participação	$
Antônio	25%	25.000
Benedito	15%	15.000
Carlos	30%	30.000
Diógenes	30%	30.000
		100.000

Os sócios Antônio e Benedito resolvem, em comum acordo com os demais sócios, retirar-se da sociedade e constituir nova empresa, mediante a cisão de ativos correspondentes aos 40% que possuem do capital da empresa.

Pelo protocolo, acordaram que a participação de 40% do capital social equivalente a 40% do patrimônio líquido do balanço levantado para essa operação seria determinada como segue:

Determinação da participação de 40%	$
Patrimônio líquido conforme balanço	140.000
Percentual de participação dos sócios Antônio e Benedito	40%
Valor de sua participação	56.000
Ativos a serem cindidos	
• Dinheiro em bancos	4.000
• Aplicações financeiras	12.000
• Duplicatas a receber de clientes	40.000
	56.000

Lançamentos de cisão de ativos na sociedade cindida:

Bancos		Aplicações		Clientes	
13.000		12.000		40.000	
	4.000 – 1		12.000 – 2		40.000 – 3
9.000		0		0	

Capital		Reservas		Conta Cisão	
	100.000		40.000	1 – 4.000	40.000 – 4
4 – 40.000		5 – 16.000		2 – 12.000	16.000 – 5
	60.000		24.000	3 – 40.000	
				56.000	56.000

BALANÇO DA SOCIEDADE CINDIDA APÓS A CISÃO

ATIVO	Antes	Cisão	Depois	PASSIVO	Antes	Cisão	Depois
	$	$	$		$	$	$
Circulante				Circulante			
• Bancos	13.000	(4.000)	9.000	• Fornecedores	7.000		7.000
• Aplicações	12.000	(12.000)		• Salários	10.000		10.000
• Clientes	40.000	(40.000)		• Financiamentos	35.000		35.000
• Estoques	50.000		50.000	• Impostos	13.000		13.000
	115.000	(56.000)	59.000		65.000		65.000
Permanente	90.000		90.000	Patrimônio líquido			
				• Capital	100.000	(40.000)	60.000
				• Reservas	40.000	(16.000)	24.000
					140.000	(56.000)	84.000
	205.000	(56.000)	149.000		205.000	(56.000)	149.000

Os registros contábeis nos livros da nova sociedade serão efetuados como segue:

a) debitar a conta "sócios conta capital" ou "capital a integralizar" pelo valor da subscrição feita pelos sócios e creditar, em contrapartida, a conta de capital social;

b) debitar as contas ativas pelas parcelas recebidas na transferência e creditar, em contrapartida, a conta "cisão", criada para fins de registro de operação;

c) creditar as contas passivas (caso houvesse) pelas parcelas recebidas na transferência e debitar, em contrapartida, a conta "cisão";

d) debitar a conta "cisão" e creditar "capital a integralizar" que, no exemplo, representa o valor do patrimônio líquido recebido dos sócios.

Com base nos valores apresentados, os lançamentos descritos poderiam ser demonstrados da seguinte forma:

Bancos		Aplicações		Clientes	
1 – 4.000		2 – 12.000		3 – 40.000	

Capital				Conta Cisão	
	4 – 56.000			1 – 4.000	
				2 – 12.000	
				3 – 40.000	4 – 56.000
				56.000	56.000

A seguir, demonstra-se como seria apresentado o balanço da nova sociedade:

ATIVO	$	PASSIVO	$
Circulante		**Circulante**	
• Bancos	4.000		
• Aplicações	12.000		
• Clientes	40.000		
		Patrimônio líquido	
		• Capital	56.000
	56.000		56.000

19.8.6 Procedimento

Na cisão parcial, que seguirá o mesmo procedimento da incorporação, além das observações gerais já enunciadas, destacam-se:

- a necessidade de especificação dos direitos e obrigações que se transferirão;
- a nomeação, pela assembleia, de peritos para avaliação da parcela do patrimônio a ser transferida (essa mesma assembleia funcionará como assembleia de constituição da nova companhia); e

- o arquivamento e a publicação dos atos respectivos pelos administradores da sociedade cindida e da que absorver parcelas de seu patrimônio.

Conforme o § 1º da Lei nº 6.404/76, as sociedades que absorverem parcelas da sociedade cindida a esta sucederão, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionadas.

Na cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da cindida responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta.

De acordo com o § 5º (com redação dada pela Lei nº 9.457/97), as ações integralizadas com parcelas de patrimônio da sociedade cindida serão atribuídas a seus acionistas, em substituição às ações extintas, na proporção das que possuíam, enquanto a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto.

19.8.7 *Direito da Retirada*

O art. 230 da Lei nº 6.404/76 determina que as ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto (*caput* do artigo com redação dada pela Lei nº 9.457/97).

O parágrafo único desse artigo prevê que o prazo para o exercício desse direito será contado da publicação da ata da assembleia que aprovar o protocolo ou justificação da operação, mas o pagamento do preço de reembolso somente será devido se a operação vier a efetivar-se.

19.9 Direitos dos debenturistas

A sociedade emissora de debêntures, que ainda não as tenha resgatado, depende da aprovação de seus debenturistas para realizar incorporação, fusão ou cisão. Para livrar-se desse condicionamento, deverá resgatar as debêntures ou assegurar tal resgate num prazo mínimo de seis meses aos debenturistas que assim o desejarem. Segue o texto legal sobre o assunto.

> *"Art. 231 da Lei nº 6.404/76: A incorporação, fusão ou cisão da companhia emissora de debêntures em circulação dependerá da prévia aprovação dos debenturistas, reunidos em assembleia especialmente convocada com esse fim.*
>
> *§ 1º Será dispensada a aprovação pela assembleia se for assegurado aos debenturistas que o desejarem, durante o prazo mínimo de seis meses a contar da data da publicação das atas das assembleias relativas à operação, o resgate das debêntures de que forem titulares.*

§ 2º No caso do § 1º, a sociedade cindida e as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelo resgate das debêntures."

19.10 Direitos dos credores

Na incorporação ou fusão, o art. 232 da Lei nº 6.404/76 determina que, até 60 dias depois de publicados os atos relativos à incorporação ou à fusão, o credor anterior por ela prejudicado poderá pleitear judicialmente a anulação da operação; findo o prazo, decairá do direito o credor que não tiver exercido. Esse artigo é complementado pelos seguintes parágrafos:

"§ 1º A consignação da importância em pagamento prejudicará a anulação pleiteada.

§ 2º Sendo ilíquida a dívida, a sociedade poderá garantir-lhe a execução, suspendendo-se o processo de anulação.

§ 3º Ocorrendo, no prazo deste artigo, a falência da sociedade incorporadora ou da sociedade nova, qualquer credor anterior terá o direito de pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas."

Na cisão, o art. 233 da Lei nº 6.404/76 determina que, na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão.

O parágrafo único desse artigo prevê que o ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida. Nesse caso, qualquer credor anterior poderá opor-se à estipulação, em relação a seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 dias a contar da data da publicação dos atos da cisão.

19.11 Aspectos tributários

19.11.1 Responsabilidades tributárias após o processo de incorporação, fusão ou cisão de empresas

Segundo estabelece a legislação do Imposto de Renda, a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras ou em decorrência de cisão de sociedade, bem como

a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida, respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas. Por sua vez, ocorrendo cisão parcial, a pessoa jurídica que absorver parte de outra responde solidariamente pelos tributos devidos pela sociedade cindida, relativos às obrigações nascidas até a data da cisão.

Quando ocorrer cisão denominada seletiva, que é a seleção de bens e direitos e sócios, ela não pode ser descaracterizada pelo fato de a divisão do patrimônio da pessoa jurídica resultar em composição societária distinta daquela anterior ao evento, conforme o Parecer Normativo CST nº 21/87. Isso porque é perfeitamente admissível à sociedade Y, que possua como sócios as pessoas "a", "b", "c" e "d", ser cindida em Y e Z, sendo que Y passa a ser composta pelos sócios "a" e "d", e a empresa Z, pelos sócios "b" e "c", desde que a participação percentual de cada sócio seja observada em relação à totalidade do patrimônio líquido da sociedade cindida.

19.11.2 Valor do patrimônio nas operações de fusão, incorporação e cisão

As regras relativas à avaliação dos bens e direitos que serão vertidos a outras sociedades nas operações de incorporação, fusão e cisão foram disciplinadas pelo art. 21 da Lei nº 9.249/95, que dispõe que a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

A avaliação dos patrimônios líquidos que eram transferidos em operação de fusão, incorporação e cisão até 1996 não possuía normas legais oficialmente determinadas e podia ser realizada mediante a valorização dos bens, direitos e obrigações, ou seja, o acervo líquido, pelo valor de mercado, ou pelo valor contábil, determinado segundo as normas de contabilidade. Já a legislação que trata das sociedades por ações (Lei nº 6.404/76) concede ampla liberdade às sociedades na determinação do critério de avaliação a ser adotado. Isso obrigou a legislação do Imposto de Renda a estabelecer algumas normas tributárias, como, por exemplo, a possibilidade de somente deduzir como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido quando este tivesse sido avaliado a preços de mercado.

Atualmente, a lei estabelece que a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, até 30 dias antes do evento, no qual os bens e direitos serão avaliados, segundo opção da pessoa jurídica, pelo valor contábil ou pelo valor de mercado.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionada à base de cálculo do Imposto de Renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido. Para esse efeito, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

No caso da ausência de escrituração contábil ou se esta for imprestável, o ganho de capital será apurado com base no demonstrativo e nos respectivos documentos de aquisição, benfeitorias ou reforma dos bens e direitos vertidos e os encargos de depreciação, amortização ou exaustão incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente. Essas regras estão previstas no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26-3-1999 – RIR/99, como segue:

"Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 1º Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

§ 2º No balanço específico de que trata o caput *deste artigo, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21).*

§ 3º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, § 1º, e 2º, § 3º).

§ 4º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 2º).

§ 5º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 3º).

§ 6º O imposto deverá ser pago no prazo estabelecido no art. 861 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º).

§ 7º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido

durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, com observância do disposto no art. 810 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º)."

19.11.3 Tratamento da reserva de reavaliação

Na hipótese de a pessoa jurídica tributada com base no lucro real registrar nos livros contábeis a diferença entre o valor contábil e o valor de mercado, adotado na avaliação, deverá observar o tratamento reservado à reavaliação, conforme previsão legal estabelecida nos arts. 440 e 441 do RIR/99.

> "*Art. 440. A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 37).*
>
> *Parágrafo único. O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto no § 2º do art. 434 e no art. 435 (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 37, parágrafo único).*
>
> *Art. 441. As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.*"

19.11.4 Apresentação da Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)

A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida devia, até 31 de dezembro de 1998, apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. Essa declaração foi substituída pela Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), que deverá ser apresentada por todas as pessoas jurídicas, anualmente, até o último dia útil do mês de junho, a partir do ano-calendário de 2000. Assim estabelece o art. 810 do RIR/99:

> "*Art. 810. A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida* deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido *durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º).*"

Pela Instrução Normativa nº 127, de 30 de outubro de 1998, no caso de encerramento de atividades, fusão, cisão ou incorporação, ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1999, foi determinado que a pessoa jurídica apresentará as declarações relativas aos tributos e contribuições federais exclusivamente na unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, utilizando os programas geradores disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal, em suas unidades, a partir de 1º de fevereiro de 1999.

O imposto correspondente ao resultado apurado na operação de fusão, incorporação ou cisão deveria ser pago até o 10º dia subsequente à ocorrência do evento, ou seja, após a data da aprovação da incorporação, fusão ou cisão. A partir de 1997, o prazo final para pagamento da quota única do imposto devido passou a ser o último dia útil do mês subsequente ao do evento, e tal pagamento deve ser realizado em quota única.

> *"Art. 861. O pagamento do imposto correspondente a período de apuração encerrado em virtude de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento, não sendo facultado nesses casos exercer a opção prevista no § 1º do art. 856 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º)."*

19.12 Tratamento tributário dos saldos de ágio ou deságio

19.12.1 Ágio ou deságio fundamentado no valor de mercado dos bens do ativo da investida

Na hipótese de absorção, por uma pessoa jurídica, do patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão e cisão, existindo saldo de ágio – preço de aquisição ou de custo maior que o valor contábil – fundamentado no valor de mercado dos bens do ativo a que a pessoa jurídica se refere, este valor, além de integrar o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital, deverá ser registrado nos livros contábeis da sucessora pelo novo valor contábil, ou seja, o custo contábil acrescido do valor do ágio, permitida a dedutibilidade do valor da depreciação.

19.12.2 Ágio ou deságio fundamentado com base em perspectivas de resultados futuros

Quando o contribuinte possuir investimento com ágio fundamentado no valor de rentabilidade da pessoa jurídica em que participa, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, após a incorporação, fusão ou cisão, o valor do ágio deverá ser amortizado na sucessora à razão de 1/60, no máximo, para

cada mês do período de apuração. Caso possua deságio – preço de aquisição ou de custo inferior ao valor contábil – sob esse mesmo fundamento, após a incorporação, fusão ou cisão, também esse valor deverá ser amortizado em cinco anos, à razão de 1/60, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Pode ocorrer que o bem que deu causa ao ágio ou deságio não tenha sido transferido para o patrimônio da sucessora, na hipótese de cisão. Nesse caso, a sucessora deverá registrar o ágio em conta de ativo diferido e o deságio em conta de receita diferida (receita de exercícios futuros), ambos para amortização em cinco anos, à razão de 1/60, no mínimo, para cada mês do período de apuração. Essa regra aplica-se, inclusive, quando o investimento não for avaliado pelo valor de patrimônio líquido, ou mesmo quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que possuía a propriedade da participação societária. Opcionalmente, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado.

Se houver ágio relacionado a fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas da pessoa jurídica a que a participação se refere, deve ser registrado em contrapartida à conta de ativo permanente da pessoa jurídica a que a participação se refere. Nesse caso, não se admite a amortização do ágio, mas a dedução, e somente no encerramento das atividades da empresa, comprovada nessa data a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

Se a empresa mantiver registrado deságio fundamentado no valor de mercado dos bens, o mesmo deverá reduzir o valor dos bens após a incorporação, para gerar os mesmos efeitos mencionados quanto ao ágio de valor de mercado. Essa determinação prevista no art. 8º da Lei nº 9.532/97 estabelece que esse procedimento deve ser aplicado, inclusive, quando o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido, e quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que possuía a propriedade da participação societária.

Relativamente à pessoa jurídica que não adote o método da equivalência patrimonial quanto a determinada participação societária, a apuração de ágio ou deságio na aquisição deverá ser realizada extracontabilmente. Deve-se, contudo, ser registrado em sua contabilidade apenas o custo de sua aquisição, sem nenhum ágio ou deságio, que será considerado apenas se houver a extinção da participação em decorrência de fusão, incorporação ou cisão.

Seguem os textos do RIR/99.

> *"Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação* societária *adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):*
>
> *I – deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*

II – deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta de ativo permanente, não sujeita à amortização;

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV – deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I – o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II – o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I – será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II – poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I – o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II – a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11)."

Exemplo

Empresa Investidora com ágio pago em razão da mais-valia do ativo da investida promove a incorporação da empresa:

INVESTIDORA

Ativo		Passivo	
Investimento	900		
Ágio	300	PL	1.200
Total	1.200	Total	1.200

INVESTIDA

Ativo		Passivo	
Caixa	100		
Veículos	800	PL	900
Total	900	Total	900

EMPRESA SUCESSORA – RESULTANTE DA INCORPORAÇÃO

Ativo		Passivo	
Caixa	100		
Veículos	800		
Ágio	300	PL	1.200
Total	1.200	Total	1.200

Nesse exemplo, o ágio será amortizado, admitida sua dedutibilidade, na mesma proporção que o ativo será depreciado na empresa sucessora. Exemplo semelhante ocorrerá no caso da existência do deságio.

Poderia ocorrer a incorporação inversa, ou seja, a empresa investida incorporar a investidora. Nessa condição, o exemplo ficaria da seguinte forma:

INVESTIDORA

Ativo		Passivo	
Investimento	900		
Ágio	300	PL	1.200
Total	1.200	Total	1.200

INVESTIDA

Ativo		Passivo	
Caixa	100		
Veículos	800	PL	900
Total	900	Total	900

EMPRESA SUCESSORA – RESULTANTE DA INCORPORAÇÃO

Ativo		Passivo	
Caixa	100		
Veículos	800		
Ágio	300	PL	1.200
Total	1.200	Total	1.200

A empresa sucessora, nesse exemplo, teria um aumento de capital em razão de o acervo líquido recebido ser superior ao patrimônio incorporado. Esse aumento de capital não pode ser confundido com ganho na incorporação, pois nessa hipótese a diferença seria tributada.

19.13 Compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da Contribuição Social

A legislação do Imposto de Renda e também a da contribuição social sobre o lucro não permite à pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão compensar os prejuízos fiscais nem a base de cálculo negativa da empresa sucedida. Todavia, não existe impedimento legal para que a empresa sucessora continue a aproveitar o direito de compensar seus próprios prejuízos e bases negativas apurados anteriormente à data da absorção.

Um ponto importante que deve ser destacado nesse caso é o impedimento – previsto na legislação desde 1987 pelo Decreto-lei nº 2.341/87 – para as empresas utilizarem seus prejuízos e base negativa da contribuição social quando ocorrer modificação do controle acionário da empresa e mudança de seu objeto social entre a data da apuração do prejuízo e a data da compensação.

Isso significa dizer que, ocorrendo cumulativamente a modificação do controle societário da pessoa jurídica e a do ramo de atividade, a sociedade não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se a modificação se deu entre a data da apuração e da compensação dos mesmos.

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Saliente-se que a compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro, em qualquer dos casos, deverá observar a limitação de 30% do lucro real, conforme previsão legal inserida na Lei nº 9.065/95.

Seguem os textos do RIR/99.

> *"Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-lei nº 2.341, de 1987, art. 33).*
>
> *Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único)."*

19.14 Extinção de participação societária em razão dos casos de incorporação, fusão ou cisão de empresas

Nos casos de extinção da participação societária em consequência da realização de operação de incorporação, fusão ou cisão, na hipótese de ocorrer a absorção total do patrimônio da pessoa jurídica, a diferença verificada entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor do acervo líquido que as substituir poderá representar ganho ou perda de capital, que deverá ser computado na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, conforme previsão no art. 430 do RIR/99.

É importante destacar que essa diferença somente será dedutível como perda de capital quando o valor contábil do acervo líquido for avaliado a preços de mercado, cabendo ao contribuinte, para efeito de determinar o lucro real, a opção de registrar na contabilidade da sucessora a diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos.

Em contrapartida, será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas. Pode, no entanto, ser diferida a tributação sobre a parte do ganho de capital que corresponder a bens do ativo permanente, até que esses bens sejam realizados, por baixa a qualquer título, desde que o contribuinte:

- discrimine os bens e direitos do acervo líquido recebido, para permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e
- mantenha, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), controle do ganho de capital ainda não tributado.

A norma fiscal estabelece que o contribuinte que efetuar esse diferimento deverá computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizado por baixa quando ocorrer alienação ou liquidação, ou mediante quotas de depreciação, amortização ou exaustão e respectiva correção monetária se o bem foi objeto dessa sistemática que foi válida até 31 de dezembro de 1995, deduzidas como custo ou despesa operacional (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 34, § 2º).

Ressalte-se que, para o titular, sócio ou acionista pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital devem ser registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado dos ativos recebidos, conforme avaliação feita pela pessoa jurídica que esteja devolvendo o capital.

A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista na base de cálculo do Imposto de Renda ou da contribuição social sobre o lucro, já que ela foi tributada pela pessoa jurídica que devolveu o capital.

No caso inverso, ou seja, quando a participação societária tenha sido adquirida por valor inferior ao patrimonial e a investidora esteja recebendo bens e direitos, deverá registrá-los pela importância pela qual esses itens foram recebidos, reconhecendo como ganho de capital, sujeito à incidência do Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro, a diferença entre o valor recebido e o valor contábil da participação extinta (IN nº 11/96, art. 61, II).

Caso a pessoa que esteja recebendo os bens e direitos seja pessoa física, deverá, a sua opção:

(i) incluir, em sua declaração de rendas, os bens ou direitos pelo valor recebido, tributando como ganho de capital a diferença entre este e o declarado relativo à participação extinta; ou

(ii) incluir, em sua declaração de bens, os bens e direitos pelo mesmo valor da participação extinta (IN nº 11/96, art. 61, I).

Seguem os textos do RIR/99:

"Art. 430. Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 34):

I – somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contri-

buinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos;

II – será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 34, § 1º):

I – discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração; e

II – mantiver, no Lalur, controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito à atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 2º O contribuinte deve computar no lucro real de cada período de apuração a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão e respectiva atualização monetária até 31 de dezembro de 1995, quando for o caso, deduzidas como custo ou despesa operacional (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 34, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único)."

19.15 Procedimentos para arquivamento dos atos relativos à incorporação, fusão e cisão de empresas

19.15.1 Certidões necessárias nos processos de pedidos de arquivamento dos atos de reestruturações societárias

Os pedidos serão obrigatoriamente instruídos com as certidões elencadas a seguir:

- Certidão Negativa de Débito (CND), fornecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União, fornecida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional;
- Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais, para com a Fazenda Nacional, emitida pela Secretaria da Receita Federal;
- Certidão de Regularidade do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, expedida pela Caixa Econômica Federal.

19.15.2 Incorporação

São necessárias as seguintes atas, além dos documentos formalmente exigidos, para o arquivamento dos atos relativos à incorporação:

- ata da assembleia geral extraordinária, ou a alteração contratual, da empresa incorporadora, com a aprovação do protocolo, da justificação, a nomeação de três peritos ou da empresa especializada, o laudo de avaliação, a versão do patrimônio líquido e o aumento do capital social, se for o caso, extinguindo-se a incorporada;
- ata da assembleia geral extraordinária, ou a alteração contratual, da empresa incorporada, com a aprovação do protocolo, da justificação e autorização aos administradores para praticarem os atos necessários à incorporação.

As empresas envolvidas nos casos de incorporação que tenham sede em diferentes unidades da Federação devem proceder da seguinte maneira:

- na sede da incorporadora, deve ser arquivado na Junta Comercial da respectiva jurisdição o instrumento que deliberou sobre a incorporação, instruído com a certidão de arquivamento do ato na incorporadora, na Junta Comercial de sua sede.
- na sede da incorporada, o instrumento que deliberou sua incorporação.

19.15.3 Fusão

São necessárias as seguintes atas, além dos documentos formalmente exigidos, para o arquivamento dos atos relativos à fusão:

- ata da assembleia geral extraordinária, ou a alteração contratual de cada empresa envolvida, com a aprovação do protocolo, da justificação e da nomeação de três peritos ou da empresa especializada;
- ata da assembleia geral de constituição ou o contrato social.

As empresas envolvidas nos casos de fusão que tenham sede em diferentes unidades da Federação devem proceder da seguinte maneira:

- na sede das fusionadas, deve ser arquivado na Junta Comercial da respectiva jurisdição o instrumento que aprovou a fusão, a justificação, o protocolo e o laudo de avaliação; após a legalização da nova sociedade, deverá ser arquivada certidão ou instrumento de sua constituição;

- na sede da nova empresa resultante da fusão, deverão ser arquivados a ata de constituição e o estatuto social, no caso de este não estar transcrito na ata, ou o contrato social.

19.15.4 Cisão para empresa(s) existente(s)

Cisão total

São necessárias as seguintes atas, além dos documentos formalmente exigidos, para o arquivamento dos atos relativos à cisão total:

- ata da assembleia geral extraordinária, ou a alteração contratual da empresa cindida, que aprova a cisão, com o protocolo e a justificação;
- ata da assembleia geral extraordinária ou a alteração contratual de cada empresa que absorver o patrimônio da cindida, com a justificação, o protocolo, o laudo de avaliação e o aumento de capital.

Cisão parcial

São necessárias as seguintes atas, além dos documentos formalmente exigidos, para o arquivamento dos atos relativos à cisão parcial:

- ata da assembleia geral extraordinária, ou a alteração contratual da empresa cindida, que aprova a cisão, com o protocolo e a justificação;
- ata da assembleia geral extraordinária, ou a alteração contratual de cada empresa que absorver as parcelas do patrimônio da cindida, com a justificação, o protocolo, o laudo de avaliação e o aumento de capital.

19.15.5 Cisão para a constituição de nova(s) empresa(s)

Cisão total

É necessária a ata da assembleia geral extraordinária, ou a alteração contratual da empresa cindida, que aprovou a cisão, com o protocolo, a justificação, a nomeação de três peritos ou da empresa especializada, a aprovação do laudo e a constituição da(s) nova(s) empresa(s), além dos atos constitutivos da(s) nova(s) empresa(s).

Cisão parcial

É necessária a ata da assembleia geral extraordinária, ou a alteração contratual da empresa cindida, que aprovou a cisão, com o protocolo, a justificação e o laudo de avaliação, além dos atos constitutivos da(s) nova(s) empresa(s).

Testes

1. Assinale a(s) alternativa(s) correta(s).

   Os aspectos procedimentais para a concretização das operações de incorporação, fusão e cisão de empresas:

   a) são diferentes atos, mas comuns a todas as modalidades de reestruturações de empresas;
   b) são procedimentos que devem ser observados somente quando os processos de reestruturações envolverem empresas de capital aberto;
   c) compreendem o acordo para a realização, a exposição de motivos ao órgão deliberativo e a deliberação propriamente dita;
   d) não precisam ser aprovados em assembleia geral extraordinária, no caso das sociedades por ações;
   e) nenhuma das anteriores.

   Resposta: alternativas ______

2. O protocolo é o documento:

   a) no qual se evidencia o interesse das sociedades na concretização do negócio;
   b) que consubstancia o acordo pelo qual os representantes ou os próprios acionistas das sociedades fixam e estipulam as condições da operação;
   c) no qual serão expostos os valores de reembolso das ações a que terão direito os acionistas que não concordarem com a operação de incorporação, fusão ou cisão de empresas;
   d) nenhuma das anteriores.

   Resposta: alternativa ___

3. No documento de justificação, devem ser expostos:

   a) o número, a espécie e a classe das ações que serão atribuídos em substituição aos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;
   b) os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data que será referida a avaliação e o tratamento das variações patrimoniais posteriores, além de outros assuntos;
   c) o projeto ou projetos de estatuto ou alterações estatutárias, que deverão ser aprovadas para efetivar a operação, além de outros assuntos;
   d) os motivos ou fins da operação e o interesse da companhia em sua realização, assim como o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes, além de outros assuntos.

   Resposta: alternativa ___

4. O conceito de incorporação ocorre quando:
   a) se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações;
   b) a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes;
   c) a sociedade passa independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro;
   d) uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

   Resposta: alternativa ___

Os testes 5 a 15 constaram do concurso para Auditor Fiscal da Receita Federal.

5. Em processo de incorporação, pela controladora, de companhia controlada, a avaliação dos dois patrimônios envolvidos, sendo ambas companhias abertas, deve ser feita por:
   a) perito nomeado pela incorporada;
   b) três peritos nomeados pela Assembleia Geral;
   c) empresa especializada em avaliação;
   d) perito nomeado ou empresa especializada;
   e) peritos nomeados pelo conselho de administração.

   Resposta: alternativa ___

6. A operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma nova é denominada:
   a) fusão;
   b) incorporação;
   c) cisão;
   d) consórcio;
   e) sucursal.

   Resposta: alternativa ___

7. As demonstrações financeiras de companhias abertas que servirem de base para operações de fusão, cisão e incorporações devem:
   a) ter seus valores patrimoniais consolidados;
   b) ser auditadas por auditor registrado na CVM;
   c) ser assinadas por contador registrado na CVM;

d) ter os dados apresentados confidencialmente aos interessados;

e) divulgar o fluxo de dividendos dos acionistas controladores.

Resposta: alternativa ___

8. A deliberação sobre a transformação, fusão, incorporação e cisão da companhia, compete privativamente:

a) à Assembleia Geral;

b) ao Conselho Fiscal;

c) à Presidência da Sociedade;

d) ao Conselho de Administração;

e) à Diretoria da empresa.

Resposta: alternativa ___

9. Em um processo de cisão parcial de empresa brasileira, havendo a existência de prejuízo, o tratamento fiscal consequente dado para o cálculo do Imposto de Renda é:

a) classificar o valor do prejuízo contábil cindido nas duas empresas como deságio;

b) o aproveitamento do valor do prejuízo contábil no cálculo do IR das empresas;

c) a dedutibilidade do prejuízo contábil no cálculo do IR nas duas empresas;

d) o abatimento total do prejuízo do valor bruto da negociação;

e) a compensação do prejuízo fiscal remanescente na parte não vertida.

Resposta: alternativa ___

10. A contabilização do ágio/deságio verificado no processo de incorporação de controladora por sua controlada, quando o fundamento econômico tiver sido a expectativa de resultado futuro, é feita:

a) a débito de conta específica do ativo imobilizado quando se tratar de ágio;

b) a crédito de conta específica do ativo diferido quando se tratar de deságio;

c) a débito de conta específica do ativo diferido quando se tratar de ágio;

d) a crédito de conta específica do ativo imobilizado quando se tratar de ágio;

e) a crédito de conta específica do ativo imobilizado quando se tratar de deságio.

Resposta: alternativa ___

11. No processo de incorporação, uma das preocupações é garantir uma participação justa dos acionistas tanto da incorporadora quanto da incorporada no novo Patrimônio Líquido que surge. As opções abaixo representam procedimentos que garantirão esta justa participação, exceto:

    a) proceder à incorporação pelos valores contábeis originais da data-base;

    b) direitos de preferência de uma empresa na subscrição de ações de outra que não seja coligada ou controlada, que não tenha sócios em comum com a companhia, quando for realizada a preço normal de mercado;

    c) contrato de prestação de serviços entre coligadas com preço estipulado através de cotações no mercado;

    d) transações com clientes, fornecedores ou financiadores, dos quais a empresa seja dependente do ponto de vista econômico, tecnológico ou financeiro;

    e) empréstimo de Longo Prazo concedido ao controlador à taxa de mercado.

    Resposta: alternativa ___

12. Com relação às reorganizações societárias mediante os processos de incorporações, fusões ou cisões, podemos afirmar que todas as opções abaixo são corretas, exceto:

    a) uma companhia emissora de debêntures em circulação ficará sempre obrigada à prévia autorização dos debenturistas sob pena de nulidade da incorporação, fusão ou cisão;

    b) incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que a sucede em todos os direitos e obrigações;

    c) cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, e dividindo-se o seu capital, se parcial a versão;

    d) interesses de natureza societária entre quotistas ou acionistas são fatores importantes a serem contemplados no processo de reorganização;

    e) fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que as sucederá em todos os direitos e obrigações.

    Resposta: alternativa ___

13. Nas operações de cisão, podem ocorrer as seguintes situações, exceto:

    a) cisão total com a criação de duas ou mais empresas novas;

    b) cisão total com versão de parte do Patrimônio Líquido para empresa nova e parte para empresa já existente;

    c) cisão parcial com versão de parte do patrimônio para empresas já existentes;

d) cisão parcial com versão de todo o patrimônio para a mesma sociedade;

e) cisão total com versão do patrimônio para empresas já existentes.

Resposta: alternativa ___

14. A reserva de reavaliação, transferida por ocasião da incorporação, fusão ou cisão, terá na sucessora o seguinte tratamento:

a) ser considerada realizada, totalmente, na apuração do lucro real;

b) mesmo tratamento tributário que teria na sucedida;

c) ser desconsiderada na incorporação, fusão, encampação ou cisão;

d) somente os bens comuns às duas sociedades deverão ser reconhecidos como realizados;

e) na fusão deve ser incluída na apuração do lucro real; na cisão e incorporação, não.

Resposta: alternativa ___

15. As empresas A, B e C encerram suas atividades através de uma fusão, transferindo seu Patrimônio Líquido para a formação de uma nova empresa denominada "D". Cada uma das empresas possui dois sócios com igual participação no Capital. O Patrimônio Líquido de cada empresa antes da fusão era:

	A	B	C
Patrimônio Líquido			
Capital	760	720	2.880
Lucros Acumulados	200	0	0
Reserva de Lucros	0	240	0

As empresas A e B aumentaram seu Capital antes da fusão, utilizando os saldos de Lucros Acumulados e Reserva de Lucro. A participação, individual, dos sócios da empresa B após a fusão é equivalente a:

a) 10% do total;

b) R$ 380,00 para um e R$ 1.360,00 para outro;

c) 30% do total;

d) 50% do total;

e) R$ 1.440,00 para cada um.

Resposta: alternativa ___

Os testes 16 a 19 constaram em concurso público para Auditor Fiscal da Previdência Social – INSS.

16. A companhia aberta Itaqui S.A., em 9-9-2007, incorpora sua controladora Cia. Tupinambá. Nessa operação, o valor contábil dos bens da incorporada era de $ 90 milhões. Se o valor de mercado fosse de $ 105 milhões, a diferença de $ 15 milhões apurada entre o valor contábil e o valor de mercado deve ser registrada em uma:
   a) subconta do capital social para imediatamente ser incorporada ao Capital;
   b) conta provisão para variação do custo ou mercado, dos dois o menor;
   c) conta de reserva especial de ágio na incorporação;
   d) provisão contingencial de ágio em incorporação de controlada;
   e) conta de reserva de lucros a realizar.

   Resposta: alternativa ___

17. Assinale a(s) alternativa(s) correta(s), relativas à incorporação, cisão e fusão de empresas.
   a) na incorporação de uma sociedade anônima por outra já existente, constará de protocolo firmado pelos órgãos de administração ou pelos sócios de sociedade interessada, entre outras coisas, o valor do aumento ou da redução do capital social da sociedade incorporadora;
   b) na incorporação de uma sociedade anônima pela sua controladora, a justificação apresentada à assembleia geral da controlada deverá conter, além de outras informações, o cálculo das relações de substituição das ações dos acionistas não controladores da controlada, com base no valor do patrimônio líquido das ações da controladora e da controlada. Esses dois patrimônios deverão ser avaliados segundo os mesmos critérios e na mesma data, a preços de mercado;
   c) na incorporação da controladora por sua subsidiária integral, em uma situação em que a controladora seja uma *holding* que possua em seu ativo apenas os investimentos na companhia incorporadora, a sociedade resultante da incorporação irá possuir, ao final do processo, suas próprias ações registradas no ativo, em contrapartida de receita de incorporação do período;
   d) na fusão de duas empresas Alfa e Beta sob controle comum de Celta, sem que haja participação entre as fusionadas, o acionista controlador de Celta e os seus minoritários com participação preponderante em Alfa ou Beta passam a ser os únicos acionistas da nova empresa, perdendo as suas participações os acionistas minoritários de Alfa ou Beta cujas participações fossem não preponderantes, extinguindo-se contabilmente a parcela de patrimônio líquido correspondente às ações dos acionistas que perderam suas participações no processo, em contrapartida de lucros ou prejuízos acumulados.

e) em uma operação de cisão parcial, com a versão de parcelas patrimoniais para múltiplas empresas criadas, é permitido pela Lei das Sociedades Anônimas que os acionistas da empresa cindida sejam mantidos em todas as empresas resultantes do processo, com a mesma participação acionária que detinham na empresa objeto da cisão, com base em patrimônios líquidos de cada sociedade definidos no protocolo e na justificação de cisão.

Resposta: alternativas ______

18. Fusão, incorporação e cisão são modalidades de reorganização de sociedades, previstas em lei, que permitem às empresas, a qualquer tempo, promover as reformulações que forem apropriadas, atendendo a diversos objetivos. Acerca desse assunto, julgue os itens abaixo e assinale a(s) alternativa(s) correta(s):

a) um processo de incorporação, fusão ou cisão, antes de se efetivar, requer que os orgãos da administração ou sócios das sociedades interessadas firmem um protocolo, que incluirá os critérios e as principais bases de efetivação da modalidade de reorganização a ser implementada;

b) até sessenta dias após publicados os atos relativos à incorporação ou fusão, o credor por ela prejudicado poderá pleitear judicialmente a anulação da operação;

c) incorporação é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações;

d) fusão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou já existentes, extinguindo-se a companhia fusionada, se houver versão de todo o seu patrimônio, e dividindo-se o seu capital, se parcial a versão;

e) na incorporação, fusão ou cisão, a contabilidade pode adotar o critério de avaliação dos ativos a valores de saída, na base de liquidação forçada, decaindo os princípios de contabilidade, a menos que se trate de companhia aberta, com ações negociadas em bolsa de valores.

Resposta: alternativas ______

19. Há diversas formas, previstas na legislação, de reorganizações das sociedades por ações, as quais permitem às sociedades, a qualquer tempo, promover as reformulações que lhes forem apropriadas, para atender a objetivos específicos. Acerca do assunto, julgue os itens que se seguem:

a) a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações;

b) na conclusão do processo de incorporação, aos acionistas de empresa incorporada será sempre garantida a manutenção de igual quantitativo de ações possuídas da empresa incorporada;

c) será mantida, após o processo de incorporação, a situação de participação recíproca existente entre incorporada e incorporadora;

d) a cisão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações;

e) a fusão é a operação pela qual uma companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, já existentes ou constituídas para esse fim, extinguindo-se a companhia fusionada, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Resposta: alternativa ___

20. Na operação que é considerada incorporação:

a) uma companhia transfere a totalidade de seu patrimônio para outra, que lhe sucede em seus direitos e obrigações;

b) uma companhia adquire o controle acionário de outra, comprando mais de 50% das ações com direito a voto;

c) uma companhia constrói um prédio para outra, em terreno previamente cedido por esta última;

d) uma companhia une seu patrimônio ao de outra, para que ambas constituam uma nova sociedade.

Resposta: alternativa ___

20

Tributação Internacional

Até 1995, o Brasil adotava como critério para a tributação da renda das pessoas jurídicas o Princípio da Territorialidade, ou seja, toda e qualquer renda auferida dentro da base territorial de um país, por pessoa jurídica nacional ou estrangeira residente, deveria ser submetida às regras de tributação desse país. Assim, até essa data, a importância dada pelos rendimentos observava a localização da fonte produtora. Se em território nacional, a renda era tributada no Brasil; se em território estrangeiro, a renda somente era tributada pelo país local da fonte produtora dos recursos. Portanto, a legislação brasileira não alcançava esses ganhos.

20.1 Lucros e rendimentos auferidos no exterior

Com o advento da Lei nº 9.249/95, o Brasil passou a observar o princípio da universalidade para tributar a totalidade da renda das pessoas jurídicas, quer tenham sido auferidas no território nacional, quer no estrangeiro. Segundo esse princípio, todas as rendas auferidas pela pessoa física ou jurídica residente em território nacional devem ser tributadas no Brasil, independentemente da localidade onde essa renda tenha sido produzida.

A justificativa do governo brasileiro em adotar o princípio da universalidade em relação à renda internacional baseou-se nos seguintes argumentos:

- movimentação constante e crescente de capitais no mercado mundial;
- necessidade de estabelecer um sistema de progressividade dos impostos, para fazer incidir maior parcela sobre as categorias residuais;

- efeitos decorrentes da elisão e da evasão fiscal oferecidos por países menos desenvolvidos; e a formação de paraísos fiscais cada vez mais frequentes.

Dessa forma, conclui-se que a tributação da renda internacional com base no princípio da universalidade procura minimizar eventuais desigualdades geradas pela tributação puramente territorial, porque a norma atinge pessoas jurídicas que aplicam seus recursos em paraísos fiscais ou em países que tributam a renda com reduzidas alíquotas, da mesma forma que atinge aqueles que concentram seus investimentos em território nacional.

Assim, com a nova regra ocorre que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior – inseridos nos balanços levantados em 31 de dezembro de cada ano – serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas localizadas aqui no Brasil. Essa norma, ao estabelecer a tributação da renda auferida pela pessoa jurídica localizada no Brasil dos lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, proporcionou uma distinção nos conceitos de renda e, por consequência, tratamentos tributários distintos.

20.2 Conceitos de ganhos de capital e rendimentos

20.2.1 Ganhos de capital

Ganhos de capital podem ser definidos como a diferença positiva entre o valor de transmissão e o custo de aquisição, decorrentes de alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (art. 418, RIR/99).

20.2.2 Rendimentos

Os rendimentos correspondem aos acréscimos patrimoniais obtidos pela pessoa jurídica em contrapartida da cessão a terceiros do uso de fatores de produção ou de capital de sua propriedade (juros, aluguéis, *royalties*, assistência técnica).

O primeiro fato a ser observado nos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior é sua contabilização segundo os princípios fundamentais de contabilidade, os quais estabelecem que tais resultados devem ser computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas, convertidos para reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data de apuração do balanço ou balancete. Caso o rendimento ou o ganho de capital auferido seja em moeda que não tenha cotação no Brasil, primeiramente a empresa deverá convertê-lo para dólares norte-americanos para, em seguida, em reais (Lei nº 9.249/95, art. 25, § 1º, I e II).

20.3 Tributação dos lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior

20.3.1 Considerações iniciais

Os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil em relação às operações realizadas no exterior por suas filiais, sucursais, controladas ou coligadas devem ser computados na apuração do lucro real, observando-se que:

- as filiais, sucursais, controladas ou coligadas deverão apurar e demonstrar os lucros auferidos em cada exercício fiscal, segundo as normas da legislação comercial e tributária brasileira;
- os lucros auferidos no exterior serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para determinação do lucro real, inclusive da contribuição social sobre o lucro (Medida Provisória nº 1.858-6/99);
- na hipótese de a pessoa jurídica extinguir-se no curso do exercício, deverá tributar esses lucros e ganhos até a data do balanço de encerramento;
- as demonstrações financeiras que serviram de base para a elaboração das demonstrações em reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo de cinco anos.

É importante destacar o que a lei, ao determinar essa tributação, está fazendo em relação aos lucros apurados, os quais são automaticamente disponibilizados. Embora o fato gerador do Imposto de Renda – conforme descreve o art. 43 do Código Tributário Nacional – corresponda à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e de proventos de qualquer natureza, a disponibilidade da renda pela matriz, a princípio, não ocorre com o mero registro contábil do lucro ou renda auferida. Entretanto, essa situação foi mudada com a edição da Medida Provisória nº 2.158/01, em seu art. 74, que considera os lucros como disponibilizados na data da apuração em balanço (disponibilidade presumida).

Com essa inovação, até o ano de 2000 esses lucros somente eram tributados nas seguintes ocorrências (disponibilidade efetiva):

- filial ou sucursal de empresa brasileira, na data do balanço que apurou o lucro;
- empresa controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, admitido como lucro creditado a transferência do registro do valor do lucro para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior, e considerando-se pagamento do lucro na ocorrência de:

- crédito em conta bancária, a favor da controladora ou coligada no Brasil;
- entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
- remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
- emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior.

Outro ponto de destaque é o fato de a legislação exigir a aplicação das normas brasileiras para a apuração do lucro tributável, submetendo o lucro apurado no exterior a todas as regras de dedutibilidade e de tributação vigentes no Brasil. Entretanto, é difícil para as empresas implementar essa obrigatoriedade em razão de uma série de fatores de ordem técnico-contábil que a legislação interna determina para tornar os gastos dedutíveis e que certamente não são exigidos pela legislação local, além de outros termos burocráticos que muitas vezes obrigam as empresas a adotar procedimentos específicos no exato momento da escrituração.

A legislação brasileira também se preocupou com os juros pagos ou creditados, tornando-os não dedutíveis na determinação do lucro real, quando relacionados a empresas controladas ou coligadas domiciliadas no exterior e relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros ainda não disponibilizados no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

20.3.2 Tributação

A legislação que trata da incidência do Imposto de Renda no Brasil sobre os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, estabelece que esses valores devem ser considerados individualizadamente, por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, proibindo expressamente a consolidação dos valores, ainda que todas essas entidades estejam localizadas no mesmo país. Exceção a essa regra é dada às filiais e sucursais, em que os resultados poderão ser consolidados por país, desde que a matriz, no Brasil, indique uma filial ou sucursal como entidade líder.

Na hipótese de ser impossível determinar os resultados de forma individual, os lucros deverão ser arbitrados, segundo as normas de arbitramento de lucro aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil para serem computados na determinação do lucro real.

Relativamente à apuração dos resultados de filial ou sucursal, no exterior, que não tenham autonomia contábil para a determinação do lucro de forma individualizada, a apropriação de custos e despesas deverá ser efetuada pelo critério de rateio, permitida a apuração global quando existir mais de uma filial

ou sucursal no mesmo país. Nesses casos, o rateio dos custos e despesas será efetuado proporcionalmente às receitas operacionais da venda de bens e serviços auferidos no exterior e o total das receitas da mesma natureza escrituradas pela matriz no Brasil.

Quando a filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior auferirem resultados por intermédio de outra pessoa jurídica – em razão da manutenção em seu ativo de qualquer tipo de participação societária, mesmo em caráter indireto –, os lucros serão consolidados no balanço dessa pessoa jurídica para efeito de determinação do lucro real da beneficiária, no Brasil. Lembre-se de que o valor do lucro aqui definido corresponde ao ganho auferido antes de ser descontado o tributo pago no país de origem.

A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método de equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real, ou seja, os resultados positivos deverão ser excluídos, quando computados no lucro líquido aqui no Brasil, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, enquanto os resultados negativos deverão ser adicionados.

Por fim, o Imposto de Renda devido e incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior não poderá ser aplicado ou ter parcela destinada a incentivo fiscal.

20.4 Paraísos fiscais

As empresas situadas no território nacional e que possuem filiais, sucursais, controladas ou coligadas localizadas em países considerados como "Paraíso Fiscal", ou seja, que não tributam a renda ou nos quais essa tributação atinge no máximo uma alíquota de 20%, devem observar as regras estabelecidas nos arts. 245 e 685 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Dessa forma, a Receita Federal divulgou uma lista considerada exemplificativa com os países que estão sujeitos às regras de preços de transferência, os quais se enquadram no conceito de país que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota máxima inferior a 20% . É o caso dos seguintes países: Liechtenstein, Chipre, Barein, Bermudas, Barbados, Panamá e Costa Rica, Gibraltar, Ilhas do Canal (Jersey e Guernsey) e Ilhas Turks e Caicos; na Ilha da Madeira (Portugal), Ilhas Virgens Britânicas, Ilhas Cayman e nas Antilhas Holandesas.

20.5 Compensação de prejuízos

A legislação proibiu as pessoas jurídicas localizadas no Brasil de compensarem as perdas incorridas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, proporcionando tratamento diferenciado entre as empresas matrizes que

possuem filiais no exterior das que possuem filiais no território nacional. Assim, os prejuízos e perdas decorrentes das operações realizadas no exterior não serão compensados com lucros auferidos no Brasil, o que significa dizer que somente poderá ser compensado em lucro do próprio estabelecimento.

Dessa forma, os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada, sem levar em consideração o limite de 30% do lucro tributável conforme a norma para os prejuízos apurados no Brasil. Quando se tratar de filiais ou sucursais sem autonomia contábil, localizadas no mesmo país, cujos respectivos resultados são apurados de forma global, os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra. Lembre-se de que esses prejuízos são os apurados com base na escrituração contábil efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio.

20.6 Compensação do imposto pago no exterior

O Imposto de Renda incidente no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior e que foram computados no lucro real poderão ser compensados pela pessoa jurídica até o limite do Imposto de Renda devido, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Todavia, a utilização desse crédito do Imposto de Renda somente será possível na compensação com o Imposto de Renda no Brasil, quando os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior forem computados na base de cálculo do imposto no Brasil até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração. O valor do imposto a ser compensado será convertido para reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago.

Para proceder à compensação, a empresa deverá obter documento relativo ao Imposto de Renda incidente no exterior reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

20.7 Transferência de lucros – *transfer price*

20.7.1 Introdução

Destacam-se a seguir os principais aspectos do preço de transferência – *transfer pricing* –, que foi introduzido ao sistema tributário nacional pela Lei nº 9.430/96 e regulamentado pelas Instruções Normativas nºs 243, de 11-11-2002, e 321/03.

Criado para controlar os custos das importações de produtos ou as receitas de exportações, em operações com empresas vinculadas ou quando uma das partes está sediada em país considerado pela legislação paraíso fiscal, o preço de transferência caracteriza-se pela determinação do:

- valor máximo praticado na importação de produtos do exterior;
- do preço mínimo de venda de exportação de produtos ao exterior; e
- dos encargos financeiros máximos dos empréstimos ou contratos de mútuos não registrados no Banco Central do Brasil, nas operações das pessoas ou empresas domiciliadas no Brasil com pessoas ou empresas vinculadas, domiciliadas no exterior e, também, com pessoas ou empresas, mesmo que não vinculadas, domiciliadas nos países considerados paraísos fiscais.

Esse controle visa basicamente diminuir a prática de transferência de lucros e dar aos órgãos fiscalizadores o controle das operações.

Em resumo são métodos utilizados para determinar no Brasil o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 18, 19, 22, 24 e 28; e IN SRF nº 243, de 2002), de receitas de exportação ou do custo de importação que possam ser caracterizados como subfaturadas ou superfaturados quando se tratar de comércio internacional de produtos com pessoas ligadas ou as que estiverem situadas em "paraísos ficais".

20.7.2 Pessoas obrigadas

Conforme legislação brasileira, está obrigada a proceder ao controle e ao cálculo, observando as regras dos preços de transferência, as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que praticarem operações com pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas, mesmo que por intermédio de uma pessoa interposta entre elas e as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que realizarem operações com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a 20% (vinte por cento), ou cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

20.7.3 Período de apuração e de determinação do preço

O período de apuração e determinação do preço de transferências será sempre considerado o período anual, encerrado em 31 de dezembro de cada ano, ainda que a empresa apure o lucro real trimestral, ou o período compreendido entre o início do ano-calendário e a data de encerramento de atividades.

O eventual ajuste será obrigatoriamente efetuado no cálculo de lucro real em 31 de dezembro ou na data de encerramento das atividades, exceto se houver suspeita de fraude quando esse ajuste deverá ser efetuado imediatamente.

20.7.4 País com tributação favorecida

Trata-se do país ou a dependência que segundo sua legislação tributária interna não tributa a renda das pessoas físicas ou das jurídicas ou ainda que a tribute com alíquota inferior a 20% (vinte por cento), de acordo com o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações introduzidas pelos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.451/2002.

Esses artigos definem que tais países ou dependências se tratam de "país situado em paraíso fiscal" e nesse caso obriga todos os contribuintes ao cálculo do preço de transferência, permitindo a separação de tributação entre trabalho e capital.

Também integram o grupo de países ou dependências benéficos à tributação dessa renda aqueles cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

20.7.5 Definição de preço parâmetro

O preço parâmetro corresponde ao preço apurado por meio de um dos métodos de preços de transferência constantes da legislação brasileira.

Como regra geral, é o custo ou o preço médio calculado ou a média aritmética ponderada de preços praticados em operações entre empresas independentes coletados e ajustados, conforme método definido em lei, escolhido pelo contribuinte e calculado produto a produto, país por país.

20.7.6 Definição de preço praticado e ajuste

Considera-se custo ou preço praticado a média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente comprou ou vendeu um determinado produto durante o ano-calendário, e o ajuste será o resultado deste valor comparado com a média aritmética da comparação do preço parâmetro.

Havendo diferença obrigará a empresa a proceder ao ajuste no lucro para determinar o lucro real optando por registrar o controle do ajuste no Lalur ou na Contabilidade.

20.7.7 *Na importação*

Na importação de produtos, quando o preço parâmetro apurado pelos métodos previstos na legislação for inferior ao preço praticado na importação, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido, portanto esta diferença deverá ser tributada, ou seja, o valor excedente ao de custo de aquisição computado nos resultados da empresa, devendo adicionar ao lucro líquido contábil para determinar o lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Os métodos estabelecidos pela legislação na importação de produtos são:

- Método dos Preços Independentes Comparados (PIC).
- Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL Revenda), com margem de lucro de 20% (vinte por cento).
- Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL Produção), com margem de lucro de 60% (sessenta por cento).
- Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), com margem de 20% (vinte por cento).

Método PIC

É definido como o método correspondente à média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, praticados no mercado interno ou externo em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhante. Isso significa que serão considerados os preços praticados em vendas da mesma empresa exportadora, para pessoas vinculadas ou não, residentes ou não no exterior e de compra pela mesma importadora, de pessoas vinculadas e não vinculadas, residentes ou não residentes no exterior.

Na ponderação dos preços por este método, serão apuradas as comparações correspondentes a cada empresa, ou seja, os valores serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação, e os resultados apurados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado pela empresa.

Método PRL

Esse método se aplica para as empresas que importam mercadorias para revenda. São definidos como a média aritmética dos preços de revenda dos bens e direitos, para outras pessoas vinculadas, diminuídos os descontos incondicionais concedidos, os impostos e as contribuições incidentes sobre as vendas, as comissões e as corretagens pagas na comercialização de bens e direitos e sobre a margem de 20% (vinte por cento) calculada sobre o preço de revenda. Estes preços

serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, de bens e direitos, idênticos ou similares, importados ou não, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam vinculadas.

A ponderação é efetuada em função das quantidades negociadas; assim, na determinação da média ponderada são considerados os valores e as quantidades relativas aos estoques existentes no início do período de apuração, e a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda, praticadas desde a data de aquisição até a data de encerramento do período-base.

Para a determinação do preço de referência, aplica-se a seguinte equação:

> $PRL = A - (B + C + D + ((A - B) \times 20\%))$, onde A é a média aritmética de preços de revenda de bens e serviços a empresas não vinculadas, B corresponde aos descontos incondicionais concedidos e demonstrados em nota fiscal, C é a soma dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas (ISS, ICMS, PIS, Cofins) e, finalmente, D representado pelas comissões e corretagens pagas.

Método PRL 60%

O método PRL com margem de 60% será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção. Nesta hipótese, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no país e a margem de lucro de 60% (sessenta por cento), conforme metodologia a seguir:

a) **preço líquido de venda**: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

b) **percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido**: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

c) **participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido**: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o item *b* sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o item *a*;

d) **margem de lucro**: a aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o item *c*;

e) **preço parâmetro**: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o item *c*, e a margem de lucro de 60% (sessenta por cento), calculada de acordo com o item *d*.

Método CPL

Este método é definido como o custo médio de produção dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país, na exportação, e da margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

Requer a informação dos custos de produção do exportador, o que nem sempre é possível, e muitas vezes não é recomendável. Assim, serão considerados como custos de produção o custo da matéria-prima, dos produtos intermediários e do material de embalagem, utilizado ou consumido na produção; o custo de qualquer outro bem, serviço ou direito, aplicado ou consumido na produção; o custo de pessoal, inclusive de supervisão, aplicado diretamente na produção e os respectivos encargos sociais incorridos, exigidos ou admitidos pela legislação do país de origem; o custo de locação, manutenção e reparo dos bens, serviços ou direitos aplicados na produção; o custo com encargos de depreciação, amortização e exaustão dos bens, serviços e direitos aplicados na produção; os valores das quebras e perdas razoáveis, ocorridas no processo produtivo, admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito.

Nesse método, a determinação do preço de referência obriga a aplicação da equação = $CPL = E + F + (20\% \times (E))$, onde E representa o custo médio de produção dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e o F representa a valor dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação.

20.7.8 Na exportação

Nas exportações, normalmente as empresas devem fazer uma pré-análise chamada *Safe Harbour*, onde a princípio seriam dispensadas do cálculo da apuração do Preço de Transferência, previsto nos arts. 35 e 36 da IN nº 243/02.

Isso ocorre quando o lucro líquido apurado nas exportações não excedeu a 5% do total ou se o preço médio da exportação é inferior a 90% do praticado no mercado interno. Nesses casos, a pessoa física ou a jurídica não precisam efetuar nenhum ajuste. Essa dispensa não se aplica quando as operações se realizarem com países com tributação favorecida ou sigilo fiscal e societário; segundo a norma, a dispensa da comprovação não se aplicará às vendas efetuadas para empresas vinculadas domiciliadas em países com tributação favorecida (paraísos fiscais) ou cuja *legislação oponha sigilo à composição societária*, conforme definido no

art. 39 da IN SRF nº 243, de 2002, inciso I do art. 37 e § 4º do art. 30 da IN SRF nº 243, de 2002.

Na exportação os métodos são:

- Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx).
- Método do Preço de Venda Por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro (PVA), com margem de 15% (quinze por cento).
- Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV), com margem de 30% (trinta por cento).
- Método do Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro (CAP), com margem de 15% (quinze por cento).

Para juros decorrentes de mútuo, não registrado no Banco Central do Brasil: taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx)

Este método é definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para clientes terceiros, ou por exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e em condições de pagamento semelhantes.

Na sua determinação, devem ser considerados, num mesmo período de apuração e para compradores não vinculados, em condições negociais semelhantes o preço médio das próprias exportações e o preço médio das exportações de outros clientes, devendo somente ser consideradas apenas as vendas para clientes não vinculados à empresa exportadora no Brasil.

Utilização do Preço de Venda por Atacado (PVA)

Este método é definido como a média aritmética dos preços de venda dos bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país e de margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado. Para a determinação do preço de referência, aplica-se a equação $PVA = G - (H + (15\% \times G))$, onde G representa a média aritmética dos preços de venda, no mercado atacadista do país de destino, de bens e serviços idênticos ou similares, a pessoas não vinculadas, e o H é o valor dos tributos incluídos no preço no país de destino.

Método do Preço de Venda a Varejo (PVV)

Método definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino em condições de pagamento semelhantes, diminuído dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 30% sobre o preço de venda do varejo.

Para a determinação do preço de referência, aplica-se a equação $PVV = I - (J + (30\% \times I))$, onde I corresponde à média aritmética dos preços de venda, no mercado varejista do país de destino, de bens e serviços idênticos ou similares, a pessoas não vinculadas; e J os tributos incluídos no preço no país de destino.

Método do Custo de Aquisição ou de Produção (CAP)

Este método é a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos pelos impostos e contribuições cobrados no Brasil, além de uma margem de lucro de 15% sobre a soma desses custos mais impostos e contribuições.

Representa o melhor método de aplicação, pois a empresa que o estiver aplicando terá todos os dados necessários à sua disposição, dependendo única e exclusivamente de seus dados. O método PVA e o PVV são de difícil aplicação prática, porque a empresa necessitará sempre de informações prestadas por seus clientes.

As principais características desse método é que eles se equiparam às do CPL usado para as importações levando em consideração o custo médio de produção própria, os tributos incidentes na exportação, o eventual crédito presumido do IPI (ressarcimento do Cofins/PIS) e a margem de lucro correspondente a 15% sobre o custo médio mais tributos. Ele é assim representado = $CAP = K + L + (15\% \times (K + L))$, onde K é o custo médio de aquisição ou de produção de bens, serviços ou direitos exportados (inclusive frete e seguro e deduzido do crédito presumido do IPI) e L os impostos e contribuições cobrados no Brasil.

20.8 Conceito de pessoa vinculada

As regras de preços de transferência somente são aplicáveis em operações de pessoa jurídica brasileira praticadas com pessoa vinculada. Portanto, é de extrema importância a definição de pessoa jurídica vinculada, cujo perfil é traçado pela própria Lei nº 9.430/96, em seu art. 23, que considera pessoa vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

- a matriz desta, quando domiciliada no exterior;
- sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;
- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária em seu capital social a caracteriza como sua controladora ou coligada;
- a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controladora ou coligada;
- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob o controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;
- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;
- a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;
- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;
- a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Por fim, objetivando proibir e também regular as operações entre pessoas jurídicas brasileiras e pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos "paraísos fiscais", dispôs o art. 24 da Lei nº 9.430/96 que o regime jurídico-tributário dos preços de transferência é aplicável, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima de 20%.

20.9 Juros sobre mútuos

De acordo com o art. 22 da Lei nº 9.430/96, os juros pagos ou creditados à pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real no valor correspondente até o montante que não exceda o calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo

de seis meses, acrescido de 3% anuais a título de *spread*, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo, o valor apurado conforme o limite anteriormente citado. Para efeito de determinar o limite referido, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

O valor dos encargos que exceder o limite referido e a diferença de receita apurada nos moldes citados serão adicionados às bases de cálculos do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro devidas pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado. Para os contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.

A tributação desses juros teve como base o art. 78 da Lei nº 8.981/95, o qual determinou que os residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação do Imposto de Renda previstas para os residentes ou domiciliados no Brasil com relação aos rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável. Assim, os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa, por residentes ou domiciliados no Brasil, estão sujeitos ao desconto do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 20% (IN SRF nº 64/98).

A IN SRF nº 07/99 definiu que o mútuo entre pessoas jurídicas (ligadas ou não) ou entre pessoa jurídica e pessoa física tem a mesma natureza de aplicação financeira, embora essa caracterização seja contraditória com outra posição do fisco a qual afirma que as operações de mútuo entre pessoas jurídicas ligadas têm natureza de empréstimo (financiamento) e não de aplicações financeiras (PN CST nº 30/87 e PN CST nº 02/95). Sem entrar nesse campo de discussão e prevalecendo o novo entendimento do fisco, os rendimentos (juros e atualizações monetárias) de operações de empréstimos remetidos ao exterior passam a ser tributados pelo Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 20%, semelhante aos residentes no Brasil.

Caso essa operação seja realizada com pessoa residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute com alíquota inferior a 20% (Paraíso Fiscal), os respectivos rendimentos sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 25% (art. 8º da Lei nº 9.779/99).

Nas operações no exterior, o valor do Imposto de Renda na Fonte deverá ser pago no próprio dia em que ocorrer o fato gerador, ou seja, por ocasião do crédito contábil dos rendimentos, pagamento, entrega ou remessa, o primeiro que ocorrer (art. 83 da Lei nº 8.981/95).

Testes

1. Assinale a(s) alternativa(s) correta(s):

   a) com o advento da Lei nº 9.249/95, o Brasil passou a observar o princípio da universalidade para tributar a renda das pessoas jurídicas que tenham sido auferidas somente no território nacional;

   b) a tributação da renda internacional baseada no princípio da universalidade não procura minimizar eventuais desigualdades geradas pela tributação puramente territorial, isso porque a norma não atinge pessoas jurídicas que aplicam seus recursos em paraísos fiscais;

   c) a justificativa do governo brasileiro em adotar o Princípio da Territorialidade em relação à renda internacional baseou-se, entre outros, no seguinte aspecto da movimentação constante e crescente de capitais no mercado mundial;

   d) até 1995, o Brasil adotava como critério para a tributação da renda das pessoas jurídicas o Princípio da Territorialidade, ou seja, toda e qualquer renda auferida dentro da base territorial de um país, por pessoa jurídica nacional ou estrangeira residente, deveria ser submetida às regras de tributação desse país;

   e) segundo o princípio da universalidade, todas as rendas auferidas pela pessoa Física ou Jurídica residente em território nacional devem ser tributadas no Brasil, independentemente da localidade onde essa renda foi produzida.

   Resposta: alternativas ______

2. Assinale as alternativas incorretas. Em relação à tributação dos lucros e/ou compensação de prejuízos apurados por filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior:

   a) os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, inseridos nos balanços levantados em 31 de dezembro de cada ano serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas localizadas no Brasil;

   b) os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior devem ser contabilizados segundo os princípios fundamentais de contabilidade, os quais estabelecem que tais resultados devem ser computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas, convertidos para Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data de apuração do balanço ou balancete;

   c) caso o rendimento ou o ganho de capital auferido seja em moeda que não tenha cotação no Brasil, a empresa não poderá contabilizar tais receitas;

d) a legislação brasileira também se preocupou com os juros pagos ou creditados, tornando-os não dedutíveis na determinação do lucro real, quando relacionados a empresas controladas ou coligadas domiciliadas no exterior e relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros ainda não disponibilizados no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração;

e) os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, poderão ser compensados com lucros da investidora localizada no Brasil, levando em consideração o limite de 30% do lucro tributável conforme as normas para a compensação dos demais prejuízos apurados.

Resposta: alternativas ______

3. Pode-se afirmar, em relação às regras dos preços de transferência ou transferência de lucros, que (pode haver mais de uma alternativa correta):

a) essas regras estabelecem que as operações de importação ou exportação realizadas por empresa brasileira com empresas relacionadas sejam efetivadas pelo preço de custo, de modo a facilitar o subfaturamento ou superfaturamento;

b) o objetivo primordial da utilização das chamadas regras de *transfer price* é o combate às práticas burocráticas que impedem ou dificultam os negócios internacionais globalizados, os quais proporcionam um instrumento capaz de incentivar as exportações brasileiras;

c) as regras de *transfer price* ajudam no combate às práticas de evasão nos negócios internacionais globalizados, ao proporcionar um instrumento capaz de evitar a prática lesiva aos interesses nacionais, que pode ser implementado por meio de transferência de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos em operações com pessoas vinculadas;

d) são formas adotadas em operações internacionais entre partes relacionadas, assim entendidas a matriz, filial ou subsidiária da pessoa jurídica no exterior com intuito de transferir bens físicos ou direitos sobre propriedade intangível ou a empresas relacionadas por valor superior ou inferior ao praticado no mercado, visando à redução da carga tributária;

e) nenhuma das anteriores.

Resposta: alternativas ______

4. Assinale a alternativa correta:

a) o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) é definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde foram originariamente produzidos, acrescidos de

impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e da margem de lucro de 60%, calculado sobre o custo apurado;

b) o Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL) é definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde foram originariamente produzidos, acrescidos de impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e da margem de lucro de 60%, calculado sobre o custo apurado;

c) o Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) é definido como a média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, verificados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

d) o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) é definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde foram originariamente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e da margem de lucro de 60%, calculado sobre o custo apurado.

Resposta: alternativa ___

21 Auditoria e Revisão Fiscal

É de fundamental importância a realização periódica de auditoria ou revisões fiscais nas áreas tributárias das empresas. Os trabalhos devem ser realizados de forma preventiva, para o aumento da eficácia e eficiência.

21.1 Objetivo do trabalho

O objetivo de um trabalho de revisão fiscal é permitir ao auditor declarar, com base em procedimentos que proporcionam todas as evidências, que os cálculos, recolhimentos, além do atendimento das formalidades legais relacionadas aos tributos, foram observados e realizados pelo contribuinte.

Nesses trabalhos, normalmente o auditor *utiliza-se* da *revisão analítica* que, em outras palavras, significa analisar índices e tendências significativas, incluindo a investigação das flutuações e as relações inconsistentes com outras informações que não sejam de caráter fiscal, ou ainda as evidências de desvio de valores em relação aos montantes previstos.

O procedimento fiscal adotado pela empresa e objeto de um trabalho de revisão não deve ser assumido pela administração como maneira de validar e isentar, de possíveis questionamentos por parte das autoridades fiscais, os resultados auferidos na conduta dos negócios, das atividades sociais e dos critérios de escrituração contábil adotados. Isso porque tal serviço muitas vezes pode resultar em uma consultoria tributária, que, nesse caso, refletiria uma expressão de opinião e não uma afirmativa de fato, o que em outras palavras pode representar uma conduta contrária aos interesses do fisco.

21.2 Planejamento

O auditor deve planejar o trabalho de revisão para estabelecer estratégias para que possa atingir os objetivos de forma eficaz, requerendo para tanto um prévio conhecimento da entidade, de seu campo de atuação, do negócio explorado, da organização, do sistema contábil empregado, das características operacionais, da natureza dos ativos, passivos, receitas e despesas da entidade; enfim, de todas as variáveis possíveis, associando-as à legislação tributária pertinente visando definir a extensão do planejamento.

21.3 Documentação

O trabalho de revisão deverá estar suportado por documentos, principalmente dos assuntos mais importantes, a fim de proporcionar a evidência necessária de suporte do relatório de revisão.

21.4 Programa de auditoria

Em razão de o auditor ser obrigado a desenvolver e documentar um programa de auditoria que estabeleça a natureza, a época de aplicação e extensão dos procedimentos de auditoria planejados, entre outros fatores inerentes ao trabalho de revisão sumária dos tributos, a seguir descreve-se um conjunto de instruções para servir de exemplo em um trabalho dessa natureza, aplicável no campo de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

21.5 Execução de procedimentos

A natureza, a época de aplicação e a extensão dos procedimentos de comprovação específicos a serem executados nos livros e documentos vão levar em consideração as seguintes evidências:

1. Inicialmente, obter informações sobre as atividades e principais operações realizadas pela empresa, visando principalmente enquadrar a empresa segundo o ramo de negócio, o mercado de atuação, as transações comerciais mais importantes e relevantes, a classificação da empresa segundo a concorrência e demais informações julgadas necessárias para o correto enquadramento fiscal da atividade da empresa.
2. As informações sobre os principais procedimentos e práticas contábeis adotados pela empresa devem ser obtidas pelo auditor, que deverá certificar-se de que a aplicação da uniformidade dos procedimentos foi

executada adequadamente em relação aos exercícios anteriores. Devem ser destacados e evidenciados nos papéis de trabalho as provas, as mudanças e os eventuais efeitos proporcionados.

3. Verificar se a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real optou pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada mediante manifestação realizada pelo pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade (art. 222 do RIR/99).

4. Solicitar, antes de iniciar os trabalhos de revisão, os seguintes documentos:

   - cópia do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado do Exercício, da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e balancetes analíticos do exercício sob revisão;
   - memórias de cálculos e comprovantes dos recolhimentos do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro realizados no decorrer do exercício financeiro sob revisão;
   - cópia do disquete com os formulários e anexos a serem revisados, devidamente preenchidos;
   - cópia do formulário e anexos apresentados no exercício financeiro anterior;
   - livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), com escrituração atualizada até o exercício financeiro anterior;
   - rascunho da escrituração que deverá ser feita na parte "A" do Lalur relativo ao exercício financeiro sob revisão e na parte "B" dos ajustes ainda em aberto;
   - memórias de cálculos dos valores recolhidos – demonstrativo das antecipações recolhidas mediante retenção na fonte, cujos rendimentos estejam computados na determinação do lucro real;
   - balancete referenciado ou papéis de trabalho, se existirem, relativos ao preenchimento do formulário e anexos;
   - demonstrativo da movimentação contábil, identificando os lançamentos no livro Diário dos itens que deverão ser adicionados ou excluídos do lucro líquido do exercício na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro.

5. Obter dos representantes da empresa todos os detalhes sobre a natureza dos produtos ou serviços vendidos, benefícios fiscais específicos e demais informações pertinentes às vendas, confrontando-as com as apresentadas na Declaração do Imposto das Pessoas Jurídicas (DIPJ) e

com as contidas na demonstração do resultado do exercício, que foram publicadas em jornal de grande circulação ou apresentadas no livro Diário da sociedade.

6. Verificar se na base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas foram incluídos todos os ganhos e rendimentos de capital, independentemente da denominação dada, da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, decorrentes de ato ou negócio cujo resultado final seja aquisição de renda ou proventos (art. 218 do RIR/99);
7. Revisar a base de cálculo do imposto estimado, em cada mês, identificando se a empresa aplicou corretamente o percentual previsto na legislação sobre a receita bruta auferida em suas atividades e acresceu à base de cálculo os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de outras receitas não relacionadas com suas atividades, exceto os que foram tributados na fonte (art. 223 do RIR/99).
8. Observar se nos pagamentos mensais a pessoa jurídica deduziu do imposto apurado o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, bem como os incentivos de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas, Atividade Audiovisual, observando os limites e prazos previstos para esses incentivos. Caso o imposto retido na fonte tenha sido superior ao devido, a empresa compensou a diferença com o imposto mensal a pagar nos meses seguintes (art. 229 do RIR/99).
9. Certificar-se de que a pessoa jurídica suspendeu ou reduziu o pagamento do imposto devido em cada mês, demonstrando pelos balanços ou balancetes mensais apurados segundo leis comerciais e fiscais que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, observando nesse caso (art. 230 do RIR/99):
   - se foram transcritos no livro Diário;
   - se somente produziu efeitos para determinação da parcela do imposto devido;
   - se a empresa deixou de recolher imposto quando demonstrou a existência de prejuízos fiscais.
10. Identificar se a empresa auferiu no período sob análise, em operações efetuadas com pessoa vinculada, receitas de vendas cujo preço médio nas exportações realizadas tenha sido inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos itens, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes (art. 240 do RIR/99).

11. Ao avaliar as informações correspondentes às receitas líquidas, deverá ser observado se o valor do IPI faturado foi previamente excluído desse montante (art. 279 do RIR/99).

12. No caso de a empresa possuir programas de exportação Befiex aprovados até 31-12-87 e ter realizado no período em exame exportações, o auditor deverá obter as seguintes informações adicionais:

   a) constatar se a receita líquida de exportação incentivada está contabilizada pelo valor FOB ou CIF, e que o transporte e o seguro foram realizados por empresas nacionais;

   b) verificar se o valor da receita de venda corresponde ao preço das mercadorias vendidas, incluindo as despesas de frete interno e de seguro até o local de embarque, fronteira ou entreposto aduaneiro;

   c) verificar se a empresa incluiu na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e da Contribuição Social Sobre o Lucro o produto das receitas de exportação;

   d) verificar se as vendas realizadas para empresas ligadas localizadas no exterior excederem 5% do total das receitas. Caso a resposta seja afirmativa, relacionar em papel de trabalho qual o procedimento que a empresa adotou para provar que não praticou *transfer price*;

   e) observar o tratamento contábil e fiscal adotado pela empresa para registro do aproveitamento do crédito de IPI;

   f) verificar o termo final do programa Befiex.

13. Confirmar se os demais impostos incidentes sobre vendas, IE, ISS, PIS s/ faturamento e Cofins foram destacados ou informados em item específico, cujo saldo é composto exclusivamente dos tributos incidentes sobre a receita bruta de vendas. Nesse caso, os demais impostos devem ser tratados como despesas operacionais.

14. Confrontar os valores dos estoques iniciais com os informados na declaração anterior como estoques finais.

15. No caso de a empresa não possuir nem manter um sistema de contabilidade de custo integrado ao restante da escrituração, constatar se a valorização dos estoques de produtos em elaboração e acabados está de acordo com as regras fiscais de arbitramento do valor dos estoques.

16. Constatar se o custo de produção é formado por todos os itens relacionados com a produção, conforme detalhes indicados em balancete referenciado ou papel de trabalho do cliente.

17. Obter relação detalhada das despesas consideradas não dedutíveis no cálculo do lucro real e da determinação da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro (art. 249 do RIR/99).

18. Certificar-se de que as compras, os estoques e as apropriações aos custos dos produtos estão registrados na contabilidade pelos valores líquidos de IPI e ICMS (impostos considerados recuperáveis).

19. Certificar-se de que os valores referentes a bens de consumo eventual estão contabilizados como custos ou despesas do período, conferindo se:
    - os bens correspondem a insumos não regulares ou usualmente aplicados na produção;
    - seu valor não ultrapassa 5% do custo total dos produtos vendidos no ano-calendário anterior.

20. Certificar-se de que as parcelas dos custos e despesas operacionais consideradas não dedutíveis no cálculo do lucro real estão corretamente relacionadas e escrituradas na parte "A" do Lalur.

21. Questionar se ocorreu a efetiva prestação de serviço relacionada à remuneração paga a dirigentes, a conselheiros, administradores, gerentes ou terceiros, observando o registro contábil no livro Diário, a documentação de suporte e demais evidências que comprovem o gasto.

22. Verificar se existem pagamentos de salários indiretos a dirigentes, administradores e gerentes e qual o tratamento fiscal e contábil dado a esses gastos.

23. Confirmar se existem encargos contabilizados como custo da produção de bens ou serviços que deveriam ter o tratamento de despesa do período e vice-versa.

24. Confirmar se não estão considerados nas informações de custos de produção os valores do IPI recuperável, do ICMS recuperável, das despesas financeiras.

25. Identificar qual o procedimento adotado pela empresa em relação às variações monetárias e cambiais incidentes nas aquisições de bens cuja natureza requer registro contábil em contas de estoques.

26. Conferir a existência e a adequação dos cálculos das parcelas indedutíveis referentes a aquisições de bens de natureza permanente, contabilizados como despesas operacionais, que excedam o valor de R$ 326,61 por tipo de bem ou quando o prazo de vida útil dos bens não ultrapasse mais de um ano de vida útil (art. 301 do RIR/99).

27. Revisar o livro Razão para confirmar a existência de gastos relativos aos seguintes itens, os quais devem ser considerados indedutíveis no cálculo do lucro real:
    - comissões, sem indicação de sua causa ou sem individualizar a causa ou o beneficiário;

- doações a instituições filantrópicas que não preencham as condições da legislação do Imposto de Renda, observado o limite de 5% do lucro operacional antes de computada a doação;
- despesas com veículos, imóveis ou depreciação incorridas por administradores, sócios ou empregados em valor excedente aos de mercado ou com uso do bem em atividades não relacionadas à da empresa;
- publicidade paga ou creditada a empresas sem escrituração regular, sem registro no CNPJ;
- multas de natureza não tributária e multas fiscais das quais decorram falta ou insuficiência do pagamento de tributos;
- depreciações não autorizadas em lei, tais como de imóveis destinados à venda ou não utilizados pela empresa ou, em regra geral, cedidos gratuitamente a sócios, dirigentes ou empregados;
- provisão para férias, registrada em excesso ao valor correspondente ao direito adquirido pelo empregado; provisão para ajuste de ativos ao valor de mercado, quando não conhecido o valor de mercado; provisão para créditos de liquidação duvidosa com base em créditos que não atendem ao determinado pela legislação e demais provisões;
- gratificações à administradores totalmente indedutíveis;
- *royalties* e assistência técnica pagos a sócios, dirigentes, administradores, seus parentes ou dependentes, sem comprovação e ausência de aprovação no INPI;
- *royalties* e assistência técnica pagas além dos limites legais previstos na legislação, pagos para não residentes, sem prévio registro do contrato no Banco Central do Brasil e à matriz, ou ainda a sócios, dirigentes, seus parentes ou dependentes domiciliados no exterior;
- fretes (sem conhecimento ou recibo do transportador), aluguéis excedentes ao valor de mercado pagos a sócios, dirigentes, seus parentes ou dependentes, Imposto de Renda (além do montante provisionado no ano anterior), desfalques, apropriação indébita ou furto sem o correspondente inquérito trabalhista ou queixa criminal;
- despesas com assistência médica, odontológica e farmacêutica a empregados são ressarcidas total ou parcialmente pela previdência social.

28. Obter detalhes sobre o procedimento contábil e fiscal da empresa com relação às reversões de saldos das provisões constituídas nos exercícios anteriores.

29. Verificar o controle e examinar o cálculo da constituição da depreciação acelerada incentivada e a correspondente reversão, quando aplicável, e

questionar os representantes da sociedade sobre a ocorrência de baixas de bens beneficiados por essa depreciação.

30. Obter detalhes sobre as demais adições e exclusões realizadas no Lalur, verificando a adequada obediência à legislação vigente.

31. Examinar o cálculo do lucro da exploração e o cálculo da parcela de exclusão oriunda da atividade de exportação. Lembre-se de que, atualmente, no que se refere à exportação de manufaturados, apenas as empresas com contratos Befiex aprovados até 31-12-87 gozam desse direito.

32. Revisar o cálculo do lucro da exploração e a respectiva condição de benefício fiscal nos empreendimentos realizados nas áreas da Sudene ou da Sudam, quando for o caso.

33. Para as empresas que tenham exploração de atividades monopolizadas definidas em lei federal, certificar-se de que o cálculo da exclusão, feito com bens no lucro da exploração, está sendo efetuado considerando a proporção existente entre a receita líquida de vendas relacionada à atividade monopolizada e o total das receitas líquidas de vendas da empresa.

34. Confirmar se todas as adições e exclusões do resultado contábil estão relacionadas na parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

35. Com base no conhecimento da atividade da empresa e indagações aos responsáveis, revisão dos livros e procedimentos contábeis, certificar-se de que não tenha sido omitida nenhuma adição ou exclusão no cálculo do Lucro Real.

36. Examinar os controles auxiliares de apuração e controle do prejuízo fiscal a compensar, com especial atenção para o cálculo do limite de compensação, da segregação de prejuízos operacionais e não operacionais e dos saldos remanescentes a compensar.

37. Certificar-se de que os valores considerados nas deduções de despesas operacionais obedecem aos conceitos e limites contidos na legislação fiscal.

38. Verificar se as opções de incentivos fiscais escolhidas e os respectivos valores dos impostos aplicados não ultrapassam os limites previstos na legislação.

39. Conferir o efetivo recolhimento dos valores do imposto pelo cálculo estimado com os respectivos documentos de arrecadação.

40. Verificar se a empresa está regularmente inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

21.6 Procedimentos contábeis a serem revistos pela auditoria

A seguir são relacionados alguns tópicos do balaço patrimonial e as principais influências no cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

1. Disponibilidades

Caixa

Existe saldo credor de caixa não concilidado que possa dar margem à presunção de omissão de receita (art. 282 do RIR/99)?

Bancos

Caso existam contas bancárias negativas (que deveriam estar classificadas como financiamento a curto prazo) ou créditos rotativos durante o mês, estão provisionados os correspondentes encargos?

A pessoa jurídica possui comprovação mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas contas de depósito ou de investimento mantida na instituição financeira (art. 287 do RIR/99)?

2. Contas a receber

Na data do balanço, as contas a receber em moeda estrangeira ou sujeitas a correção monetária:

- foram atualizadas?
- tiveram a atualização realizada em contrapartida de conta do resultado?

Foram constituídas provisões que, consoante a Lei nº 6.404/76, seriam necessárias para ajustar ativos realizáveis ao valor de mercado?

Há adiantamentos sobre contratos de câmbio? Caso afirmativo, indicar os papéis de trabalho que descrevem os procedimentos adotados para atualização e registro da receita.

Os créditos, considerados incobráveis, foram baixados obedecendo às regras fiscais?

Há contas a receber decorrentes de *empréstimos a sociedades ligadas*?

A empresa possuía lucros acumulados ou reservas de lucros na data do empréstimo, ou, não os possuindo nessa data, produziu-os durante o prazo de vigência do contrato de mútuo?

Há contratos escrito e registrado em cartório de Títulos e Documentos fixando as condições do empréstimo?

3. Valores mobiliários

As aplicações financeiras estão sendo atualizadas segundo as regras contratuais? Estão sendo ajustadas ao valor de mercado quando este for menor?

Os empréstimos compulsórios da Eletrobras, quando não convertidos em ações, rendem juros de 6% ao ano. A empresa tem registrado esses ganhos em qual momento?

4. Imóveis destinados a venda

Os imóveis destinados a venda, contabilizados em conta do ativo circulante ou realizável a longo prazo, estão sendo ajustados ao valor de mercado quando este é menor que o valor contábil?

5. Adiantamentos a fornecedores

Há contratos de aquisição de bens cujos adiantamentos sujeitam-se à atualização monetária? Qual é o tratamento contábil dado a essas atualizações? Existe a possibilidade de o recurso retornar em vez de a empresa receber o recurso financeiro? Há cláusula de incidência de juros? A empresa está calculando IR na fonte sobre os juros pagos?

Os desembolsos na aquisição de bens, por meio de consórcio, antes do recebimento do bem, estão sendo tratados como adiantamentos a fornecedores? Após o recebimento do bem, este foi contabilizado em conta específica do ativo imobilizado pelo valor constante do documento fiscal? Eventual diferença foi tratada na demonstração do resultado como variações monetárias ativas ou passivas?

6. Impostos a recuperar

Faça referência em papel de trabalho de todos os valores retidos dos impostos, com a análise dos impostos a recuperar.

7. Despesas do exercício seguinte

Estão sendo apropriadas *pro rata temporis* nos exercícios sociais a que competem:

- os juros pagos antecipadamente?
- os encargos sobre descontos de títulos de créditos (duplicatas, notas promissórias etc.)?
- o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de créditos?

8. Estoques

Verificar se estão sendo computados no custo de aquisição das matérias-primas e materiais secundários empregados no processo produtivo:

- as despesas de transporte e de seguro até o estabelecimento do cliente (§ 1º do art. 289 do RIR/99);
- os tributos devidos na aquisição ou importação (§ 1º do art. 289 do RIR/99);
- o IOF calculado quando da importação, a ser pago na liquidação do contrato de câmbio;
- os impostos recuperáveis de créditos na escrita fiscal, os quais devem ser contabilizados em contas específicas do ativo circulante.

Estão sendo computados no custo de produção dos bens ou serviços (art. 290 do RIR/99):

- o custo do pessoal aplicado na produção de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção?
- o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção?
- os custos de locação, inclusive arrendamento mercantil (*leasing*), manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção?
- os encargos de amortização de ativos diferidos diretamente utilizados na produção?
- os encargos da exaustão dos recursos naturais utilizados na produção?

Os estoques estão avaliados pelos seguintes critérios:

- pelo custo médio apurado após cada nova entrada ou após as entradas do mês?
- pelo custo médio apurado mensalmente?
- pelo critério do primeiro que entra, primeiro que sai (Peps) (Fifo)?

A empresa mantém sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, a fim de evitar a avaliação com base em percentuais fixos previstos em lei (§§ 1º e 2º do art. nº 294 do RIR/99)? (Evidências em contrário são a utilização de planilhas de custo que não se conciliam com valores contábeis, utilização de estimativas pela falta de informação atualizada, custos-padrão sem análise de variações ou sem apropriação adequada das variações etc.). O sistema de custo integrado adotado pela sociedade atende às disposições previstas na legislação (PN CST nº 6/79)?

A empresa constitui provisão para ajuste do valor dos estoques ao "valor do mercado", se este é inferior, em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade? A provisão está sendo considerada como gasto não dedutível?

A empresa está incorrendo, ou já incorreu, em capacidade ociosa? Discriminar o critério contábil adotado e verificar se atende às normas previstas segundo entendimentos das autoridades fiscais.

Quantifique os gastos com capacidade ociosa, comentando o tratamento contábil dispensando a esses gastos, e referencie os papéis de trabalho.

Qual o tratamento fiscal aplicado pela sociedade em relação às diferenças de estoques apurados em contagens físicas?

Na avaliação dos estoques, foram feitas provisões ou foram excluídos os estoques de bens obsoletos ou avariados?

Existem outras provisões constituídas sobre os valores de estoques? Descreva-as.

A empresa adquire mercadorias de sociedades coligadas ou controladas, cujo resultado teria de ser excluído para efeito da equivalência patrimonial? Em caso de resposta afirmativa, fazer referência para a cédula específica com detalhes dos cálculos dos resultados de coligadas ou controladas. As condições de negociações entre essas sociedades observam as condições de mercados, inclusive preços? Essas sociedades estão localizadas no país ou no exterior?

9. Investimentos

Cada bem classificado neste grupo está contabilizado em subconta distinta?

10. Valores mobiliários

A empresa recebeu os Certificados de Investimentos (CI) correspondentes à opção de aplicar parte do IR em incentivos fiscais? Em caso afirmativo, esses incentivos fiscais foram contabilizados em conta específica do ativo realizável a longo prazo ou em conta de investimentos? Qual é a intenção da administração em manter esses investimentos?

A empresa apurou prejuízos na alienação de ações, títulos ou quotas de capital, com deságio superior a 10% dos respectivos valores de aquisição, exceto se a venda tiver ocorrido por negociação em bolsa de valores ou tiver sido efetuada através de leilão público (art. 393 do RIR/99)?

11. Investimentos avaliados ao custo de aquisição

Existe provisão para perdas na realização dos investimentos? Ela está de acordo com as regras previstas na legislação para ser considerada como válida do

ponto de vista societário? O valor foi oferecido à tributação por corresponder a gasto indedutível?

12. Participação permanente em coligadas ou controladas – Investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Os investimentos estão avaliados pelo método do custo de aquisição ou método da equivalência patrimonial?

Os procedimentos adotados na avaliação atendem aos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda nos arts. 384 e 387 do RIR/99?

Houve mudança na data do balanço ou balancete da coligada ou controlada, tomado para efeito da equivalência patrimonial, em relação ao exercício anterior? As práticas contábeis adotadas pela sociedade investidora e sua controlada ou coligada são uniformes (art. 387 do RIR/99)?

No caso de ter havido aquisição no período, foi efetuado cálculo para determinação do ágio ou deságio? O valor foi calculado com base em demonstração contábil conforme exigência do § 3º, art. 385 do RIR/99?

Há sociedades coligadas ou controladas com patrimônio líquido negativo?

No caso de a controlada ou coligada ter reavaliado seu ativo, a controladora fez reavaliação reflexa (art. 390 do RIR/99)?

Nos casos em que a sociedade investidora tenha pago ágio na aquisição do investimento cujo fundamento tenha sido o valor de mercado dos bens reavaliados, a reavaliação, feita pela coligada ou controlada, foi compensada, pela investidora, mediante baixa do ágio (art. 390 do RIR/99)?

Na baixa de investimento relevante em controlada/coligada, foi efetuada equivalência patrimonial com base em balanço/balancete levantado até 30 dias antes do evento (art. 427 do RIR/99)? Ocorreu no período variação no percentual de participação societária, provocando a apuração de ganho ou perda de capital (art. 428 do RIR/99)? Demonstre os cálculos nos papéis de trabalho.

Foram baixados investimentos adquiridos mediante incentivos fiscais correspondentes a dedução do Imposto de Renda? A parcela correspondente à perda foi considerada indedutível na determinação do cálculo do lucro real (art. 429 do RIR/99)?

13. Ativo imobilizado

Os imóveis, recursos minerais, florestas e propriedades imateriais (marcas, patentes etc.) estão classificados em subcontas distintas (art. 10, inciso II do DL nº 2.341/87)?

Foram mantidos no ativo permanente os bens destinados a venda, mas ainda não vendidos?

Foram vendidos no exercício corrente os bens do permanente destinados a venda e classificados no ativo circulante no exercício anterior?

Está sendo contabilizada a depreciação acelerada resultante da utilização dos bens em mais de um turno de trabalho (art. 312 do RIR/99)? São efetuados quadros de controle da depreciação incentivada, com registros atualizados e adequadamente arquivados, provando a utilização dos bens pelos turnos?

A empresa tem por costume adquirir bens integrantes do ativo imobilizado de sociedades coligadas ou controladas, gerando lucros considerados pela técnica contábil como não realizados para efeito da equivalência patrimonial? A depreciação desses bens é considerada realização de resultado entre coligadas e controladas?

A empresa reavaliou o ativo imobilizado (art. 434 do RIR/99)? Verificar todos os procedimentos formais previstos na legislação para a contabilização da Reserva de reavaliação e dos efeitos na provisão do Imposto de Renda diferido.

A quota de depreciação é calculada apenas sobre os bens em uso?

Os prejuízos não operacionais, apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, somente estão sendo compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto de 30% do lucro real (art. 420 do RIR/99)?

Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o lucro foi reconhecido proporcionalmente à parcela do preço recebida, para efeito de determinação do lucro real? Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto na legislação foi escriturado no Lalur (art. 421 do RIR/99)?

14. Ativo diferido

Os gastos pré-operacionais estão sendo amortizados por percentual não superior a 20% ao ano (art. 327 do RIR/99)? Os gastos no ativo diferido estão sendo amortizados observando-se o número de anos restantes de existência do direito, ou o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes dessas despesas?

15. Obrigações, variações monetárias e encargos financeiros

É possível identificar nas demonstrações contábeis da empresa:

- a falta de escrituração de pagamentos efetuados?
- a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada (art. 281 do RIR/99)?

Na data do balanço, as obrigações em moeda estrangeira ou sujeitas à correção monetária foram atualizadas? Foram atendidas as regras contratuais e legais? Nos casos de importação de bens, a variação cambial está sendo contabilizada em contrapartida ao custo do bem ainda não embarcado? Nos outros casos, essa variação está sendo registrada em contrapartida ao resultado?

Foi constituída provisão para os juros e encargos financeiros incorridos? Os lançamentos contábeis referentes à provisão identificam o beneficiário? Estão de acordo com os contratos e convenções definidos entre as partes?

16. Provisão para Imposto de Renda

Elabore papel de trabalho, analisando a diferença entre imposto pago no exercício e a provisão constituída no exercício anterior. Indique como foi contabilizada a diferença. O Imposto de Renda diferido foi contabilizado? Indicar nos papéis de trabalho o cálculo do Imposto de Renda diferido.

Elaborar a provisão para Imposto de Renda e comparar com cálculo elaborado pela empresa, identificando as principais divergências para discussão com representantes da sociedade.

17. Provisões diversas

Foi contabilizada a provisão para 13º salário?

Foi contabilizada a provisão para férias? Essa provisão considera os períodos aquisitivos vencidos e a proporção do período aquisitivo em curso até a data do balanço? Ela é calculada com base nos salários vigentes no mês do encerramento do balanço? Inclui os encargos sociais de responsabilidade do empregador? Ocorreu reajuste salarial no mês subsequente ao do encerramento do balanço? Em que data foi decidido e divulgado (art. 337 do RIR/99)?

18. Empréstimos a empresas ligadas

A empresa possui contratos de empréstimos financeiros com sociedades ligadas? Existem cláusulas de atualização e de pagamento de juros sobre a parcela emprestada? A empresa pagadora está retendo na fonte o IR sobre o rendimento pago? Elaborar papel de trabalho, demonstrando os cálculos dos juros e do Imposto de Renda pagos.

19. Patrimônio líquido

Houve redução de capital (art. 658 do RIR/99) durante o exercício social nos últimos cinco anos?

A empresa adquiriu ações ou quotas de seu próprio capital? Em caso positivo, há reservas de lucros ou de capital em montante equivalente ao das ações

ou quotas em tesouraria (excetuadas as reservas: legal, de lucros a realizar, de reavaliação, de correção monetária do capital, especial de dividendo obrigatório não distribuído)?

A empresa alienou ações ou quotas em tesouraria? Qual o tratamento dado ao resultado obtido na transação?

20. Reserva de reavaliação

O saldo da reserva de reavaliação é discriminado de forma a identificar os correspondentes bens reavaliados (art. 434 do RIR/99)? O valor da reserva está líquido dos impostos incidentes sobre a reavaliação?

O laudo de avaliação discrimina os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados, indicando o ano de aquisição e modificações do custo original (§ 1º, art. 434 do RIR/99, § 1º, art. 11, Decreto-lei nº 2.341/87)?

Indicar o papel de trabalho em que estão demonstrados os valores da reavaliação realizada no exercício mediante alienação, baixa, depreciação, amortização ou exaustão do bem reavaliado (na própria empresa ou coligada/controlada), assim como a movimentação do correspondente Imposto de Renda diferido.

21. Distribuição disfarçada de lucros (art. 464 do RIR/99)

Verificar se a empresa realizou transações com partes relacionadas e que possam ser caracterizadas como (preparar um papel de trabalho para cada caso):

- alienação de bem do ativo por valor notoriamente superior ao mercado;
- aquisição de bem do ativo por valor notoriamente superior ao mercado;
- perda, em decorrência de não ter exercido o direito à aquisição de bem, de sinal, depósito em garantia ou qualquer importância paga para obter opção de aquisição;
- transferência, sem remuneração ou por valor inferior ao de mercado, de direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de missão de companhia;
- empréstimo de dinheiro se, na data do empréstimo, a empresa possui lucros acumulados ou reservas de lucros;
- pagamentos de aluguéis, *royalties* ou assistência técnica em montante que exceda notoriamente o valor de mercado;
- qualquer negócio em condições de favorecimento direto ou indireto ao acionista controlador.

A transação foi realizada com sócio, administrador, titular, seus cônjuges ou parentes? Com acionista controlador, quer seja pessoa física, quer seja pessoa

jurídica? Sociedades controladas? Ou sociedades cujo acionista controlador seja também controlador?

22. Dividendo obrigatório

Foi consignada, no balanço, a obrigação equivalente ao dividendo mínimo obrigatório previsto no estatuto ou na lei das sociedades anônimas? Foram consignados, no balanço, os demais itens constantes da proposta da diretoria a assembleia sobre a destinação dos lucros?. A empresa pagou juros sobre o capital próprio no período? Qual foi o procedimento utilizado pela empresa para registro contábil do encargo? Como foi feito no cálculo do lucro real com o valor relativo aos juros do capital próprio? Verificar a base de cálculo dos juros e apontar nos papéis de trabalho.

23. Imposto de Renda retido na fonte

Verificar se a empresa possui controles adequados para reter e recolher dentro do prazo previsto na legislação o imposto de fonte sobre as seguintes operações ou transações, além de examinar a documentação pertinente, inclusive as guias de recolhimentos confirmando o cálculo do imposto:

- folha de pagamento;
- remuneração por serviços de qualquer natureza para as pessoas físicas não empregadas;
- comissões, gratificações ou remuneração de qualquer natureza, pagas ou creditadas, que não identifiquem o beneficiário ou a natureza da operação;
- juros pagos a título de remuneração de capital próprio e de terceiros (mútuos);
- honorários, pró-labore, outros rendimentos ou salários indiretos pagos a diretores, sócios, acionistas, gerentes e administradores;
- fretes pagos a pessoas físicas;
- remuneração pela prestação de serviços relativos ao exercício de atividade de características eminentemente profissionais.

Nas aplicações financeiras de renda fixa, as fontes pagadoras têm retido o imposto de fonte sobre os rendimentos pagos? A empresa tem contabilizado segundo o regime de competência os rendimentos e o imposto retido? A empresa tem obtido os comprovantes nas fontes pagadoras dos rendimentos para poder adquirir o direito à compensação do tributo descontado na fonte?

24. Imposto de renda não residente

Está sendo efetuada a retenção e recolhido o imposto de fonte sobre os rendimentos pagos ou creditados a residente no exterior, decorrentes de:

- *royalties*?
- assistência técnica?
- juros de empréstimos?
- comissões?
- reembolso de despesas?

Testes

1. Não é um dos objetivos dos trabalhos de auditoria e revisão fiscal:
   a) utilizar a revisão analítica que significa analisar índices e tendências, incluindo a investigação das flutuações e as relações inconsistentes com outras informações que não sejam de caráter fiscal ou ainda as evidências de desvio de valores em relação aos montantes previstos;
   b) atuar de forma preventiva, para o aumento da eficácia e eficiência na gestão dos tributos de uma empresa;
   c) permitir ao auditor declarar se, com base em procedimentos que proporcionam todas as evidências, que os cálculos, recolhimentos além do atendimento das formalidades legais relacionados aos tributos, foram observados e realizados pelo contribuinte;
   d) validar os procedimentos fiscais adotados pela empresa e isentar a administração de possíveis questionamentos por parte das autoridades fiscais, quanto aos resultados auferidos na conduta dos negócios, das atividades sociais e dos critérios de escrituração contábil adotados;
   e) apresentar sugestões para o aprimoramento dos procedimentos de escrituração, apuração e controle dos diversos tributos.

   Resposta: alternativa ___

2. Assinale as alternativas incorretas. Com relação ao planejamento dos trabalhos de auditoria e revisão fiscal:
   a) o auditor deve conhecer as implicações fiscais das diversas atividades da empresa, envolvendo as filiais, fábricas, depósitos etc. para que seja possível planejar adequadamente seus trabalhos;
   b) na fase de planejamento, não há necessidade do auditor conhecer o sistema contábil utilizado para registro das diversas atividades da empresa;

c) o planejamento deve ser discutido previamente com os diversos executivos da empresa, sendo que o auditor deve levar em consideração a opinião desses executivos;

d) o planejamento não deve ser associado à legislação tributária pertinente, para evitar influências na extensão dos trabalhos de auditoria;

e) o auditor deve planejar o trabalho de revisão no sentido de estabelecer estratégias para que possa atingir os objetivos de forma eficaz.

Resposta: alternativas ______

22

Entidades Constituídas sob a Forma de Condomínios

22.1 Introdução

Como consequência natural da evolução da sociedade, houve uma acentuada migração das populações das áreas rurais para as cidades, quase sempre motivadas pela busca de um padrão melhor em suas condições de vida.

O decréscimo do emprego nas atividades primárias advindos do crescimento da tecnologia, as dificuldades impostas pelo trabalho duro e quase sempre mal remunerado nas fazendas, a busca de maiores facilidades para educar e criar seus filhos e a crescente concentração das indústrias nas imediações dos centros urbanos explicam o crescente e vertiginoso crescimento populacional das grandes cidades, em todas as partes do mundo.

Nas médias e grandes regiões metropolitanas foi inevitável o surgimento das construções verticais, para tornar possível a acomodação da imensa quantidade de famílias na restrita área urbana nas cidades. Também inevitável foi o surgimento dos prédios comerciais, com a finalidade de abrigar as inúmeras empresas prestadoras de serviços, escritórios de profissionais autônomos e sedes administrativas de todo o tipo de pessoas jurídicas.

Em decorrência da necessidade de se estabelecer os padrões de convivência ordenada das populações desses prédios, famílias e empresas na Ciência do Direito surgiu a figura do Condomínio, objeto de estudo desse capítulo.

Classificados inicialmente de Condomínios Comerciais (construções verticais para uso das empresas e profissionais liberais e autônomos) e Condomínios Residenciais (construções verticais para uso como moradia das famílias), este segmento não tem merecido da Contabilidade a adequada importância como tema de pes-

quisas acadêmicas, apesar de sua importância na vida moderna. Também não tem recebido a adequada atenção por parte dos profissionais da área de auditoria.

22.2 Inexistência de padrões contábeis para os condomínios

Devido ao grande número de condomínios hoje existentes e que vêm crescendo gradualmente no dia a dia nas grandes cidades é que surge a necessidade da contabilização realizada por um profissional contábil, capacitado a controlar os gastos e arrecadações, que normalmente não tem sido levado em consideração tanto nas devidas provisões como no planejamento do orçamento anual.

A maioria dos relatórios elaborados para as prestações de contas dos gastos dos condomínios tem sido realizada sem a observância de uma teoria contábil específica, devido à absoluta falta de normatização emanada das entidades contábeis responsáveis pelo estabelecimento e divulgação de padrões.

A escrituração contábil, da forma como é praticada nas empresas, atualmente ainda não é exigida legalmente nos condomínios. Não estão obrigados à preparação periódica de demonstrativos contábeis e, consequentemente, quando acontece, a contratação de assessoria de contabilistas quase sempre se limita à elaboração da Folha de Pagamento, escrituração dos livros trabalhistas e demais obrigações acessórias do setor de pessoal.

22.3 Tipos de condomínios

De acordo com as suas finalidades, os Condomínios podem ser classificados em: residencial, comercial, misto e *flats*.

- Residencial: quando suas unidades são destinadas exclusivamente para fins residenciais sendo terminantemente proibidas as atividades comerciais. Desde a sua constituição, a natureza jurídica da instituição do condomínio já assim o definiu. São formados por residências horizontais ou conjuntos residenciais, ou edificações verticais constituídos por apartamentos residenciais destinados à moradia das famílias.
- Comercial: quando suas unidades são destinadas exclusivamente para fins comerciais, já definido desde a sua constituição a natureza jurídica da instituição do condomínio, sendo terminantemente proibida sua destinação para fins residenciais. Constituídos de salas comerciais ou andares comerciais nos casos dos condomínios verticais ou horizontais quando das construções horizontais da área, em condomínios fechados destinados a fim comercial.
- Misto: quando algumas unidades do Condomínio são destinadas exclusivamente a fins comerciais e outras unidades especificamente para fins residenciais. São os edifícios construídos por apartamentos com a fina-

lidade de atender a moradia, e por salas comerciais destinadas especificamente para o condômino instalar sua empresa ou até mesmo alugar para fins comerciais.

22.4 *Flats*

Além dos residenciais comerciais e mistos existem também os chamados *Flats service, residence service* ou *apart-hotel.* São os projetos arquitetônicos dos edifícios de *apart-hotel* diferentes dos demais prédios de apartamentos comuns. *Flat* é palavra inglesa e significa apartamento, andar pavimento. Portanto, *Flat service* quer dizer serviço de apartamento. Também conhecido por *residence service* ou *apart-hotel.*

Os edifícios de *apart-hotel* são dotados de unidades exclusivas – *apart-hotel* ou *flat service* – e partes ou áreas comuns, muito amplas. Nestas áreas estão instaladas: salas de administração, de conferência e de comunicação (telefonia), balcão de recepção, instalações para o serviço de restaurante e cozinha, portaria e garagem, salão de jogos e áreas de lazer, de divertimentos e quadras de esportes, instalações para o serviço, de vestuário, lavanderia, sanitários, almoxarifado, elevadores entre outros.

Os edifícios *apart-hotel* embora tenham áreas e partes comuns do Condomínio, contam com a infraestrutura de um hotel. Neste tipo de investimento, cada proprietário de uma unidade é considerado condômino. A construção do prédio destinado a *apart-hotel* é regido de acordo com as disposições da Lei nº 4.591/64.

22.5 Principais aspectos jurídicos dos condomínios

As edificações em forma de Condomínios são regidas pela Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, que conceitua em seu art. 1º: As edificações ou conjunto de edificações, de um ou mais pavimentos, construídos sob a forma de unidades autônomas entre si, destinada a fins residenciais ou não residenciais, podendo ser alienados, no todo ou em parte, objetivamente considerados, e constituirá cada unidade, propriedade autônoma sujeita às limitações desta lei.

O Novo Código Civil, Lei nº 10.406/02, instituiu o título de Condomínio edilício. Edilício é palavra derivada do latim *aedilicium* que significa encarregado de determinado setor, que cuida dos edifícios públicos.

22.6 Documentos e livros obrigatórios para o funcionamento dos condomínios

O Condomínio também deve ter livros e documentos que estão previstos desde a sua constituição. Exemplos:

- Livro de Atas das Assembleias.
- Convenção do Condomínio.
- Regulamento Interno.
- Cadastro dos Condôminos.
- Livro de Presença dos Condôminos nas Assembleias.
- Livro do Conselho Consultivo e Fiscal das Atas de Reuniões.
- Livro de Registro de Funcionários.

O livro de Atas de Assembleias obrigatoriamente deve conter todas as Atas registradas em Cartório.

A documentação contábil e fiscal também deve ser guardada para fins de prestação de contas aos condôminos, possível auditoria e perícia. É o caso dos comprovantes das compras de ativos fixos, como aparelhos de ginástica, veículos, móveis, equipamentos de segurança, telefonia, entre outros.

22.7 Prazo mínimo para a conservação em arquivo dos documentos contábeis, financeiros, jurídicos e trabalhistas de um condomínio

Os condomínios residenciais e comerciais devem prestar periodicamente contas ao governo, moradores ou outras companhias que atuam neles, sendo, nesse sentido, considerados como uma empresa qualquer.

A qualquer momento, estão sujeitos às fiscalizações de órgãos públicos, principalmente do INSS, ou processos judiciais que podem resultar no futuro em uma Perícia Contábil, caso de reclamações trabalhistas, por exemplo.

Nessas circunstâncias, com certeza serão exigidos os arquivos dos documentos contábeis, financeiros, jurídicos e trabalhistas do condomínio, para comprovação de que tudo está correto. Também estão sujeitos à auditoria, que evidentemente irá solicitar os livros contábeis, trabalhistas e todos os documentos comprobatórios das receitas e dos gastos.

Por isso, as pessoas que administram ou gerenciam tais entidades, devem se preocupar em guardar todas as notas fiscais, planta do prédio e outros, durante um certo período, para que possam comprovar e prestar contas de todas as ações e transações realizadas.

> A manutenção e guarda dos documentos em arquivos adequadamente organizados, além de fundamental para preservar o histórico do condomínio, é a garantia ante as ações trabalhistas, fiscalização da Previdência Social e trabalhos de auditoria, que podem acontecer sem aviso prévio.

Todos os documentos jurídicos, financeiros, contábeis e trabalhistas do edifício devem ser armazenados num ambiente fresco, livre da poeira e da chuva, que mantenha sua longevidade e facilite futuras consultas. Os síndicos, administradores etc. devem ter acesso irrestrito à papelada e podem retirá-la para análise quando necessário.

Segue uma tabela elucidativa quanto ao tempo em que os documentos devem permanecer nos arquivos do condomínio:

Documentos	Prazo mínimo que devem permanecer no arquivo
Apólice de Seguro de Vida	5 anos após a vigência
Cartão de CNPJ	Permanente
Darf – IRRF	7 anos
Darf – PIS	10 anos
Dirf	7 anos
Exames médicos	20 anos
GFIP (FGTS-RE/GR)	35 anos
Folha de pagamento	35 anos
Cartão de ponto/Folha de ponto	6 anos
Formulário Caged	10 anos
GR – Contribuição Sindical/Assistencial	7 anos
Holerite/recibo de pagamento de salários	10 anos
Laudo PPRA	20 anos
Livro de Inspeção do Trabalho	Permanente
Processos Trabalhistas	Permanente
Prontuários de funcionários	Permanente
Rais	Indeterminado
Recibos de Vale Refeição/Transporte	10 anos
Dossiê (Convenção/Especificação)	Permanente
Extratos bancários	5 anos (para atender às auditorias)
Livro de registro de Ata de Assembleias	Permanente
Orçamentos/Contratos de obras	Até o final da garantia
Pastas de Prestações de contas	10 anos
Plantas de Condomínios	Permanente
Seguro de Incêndio/ Apólice	5 anos após a vigência

22.8 Obrigações fiscais

Os Condomínios, de acordo com a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 87, de 24-8-1984, são obrigados a ter o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), devido à possibilidade de obterem rendimentos de capital em decorrência das aplicações das sobras temporárias dos recursos captados dos condôminos.

Como são empregadores de mão de obra remunerada, de acordo com as leis trabalhistas, estão obrigados à retenção e posteriores recolhimentos aos cofres públicos, do Imposto de Renda retido na fonte sobre salários e demais rendimentos pagos na folha de pagamento, como qualquer outra entidade que se utiliza do pessoal assalariado.

O fato de o condomínio precisar ter a sua inscrição do CNPJ, não o caracteriza, por si só, pessoa jurídica com finalidades lucrativas, perante a Legislação do Imposto de Renda.

Os Condomínios comerciais e residenciais estão, portanto, dispensados da observância da obrigação acessória da preparação e entrega da declaração de Imposto de Renda anual, sendo também desobrigados de apresentar declaração de isenção do Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

Precisam, apenas, cumprir outras obrigações acessórias impostas pela Receita Federal, como, por exemplo, a elaboração e apresentação anual da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) sobre a renda do funcionário, se houver a retenção. No caso, essa retenção restringe-se ao Imposto de Renda calculado e retido sobre os salários e outros benefícios pagos aos funcionários.

Neste sentido o único Imposto de Renda que o Condomínio de edificação deve reter é o incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado.

22.9 Convenção do condomínio e regulamento interno

De acordo com o art. 1.333 do Novo Código Civil, a Convenção deve ser subscrita pelos titulares de, no mínimo dois terços das frações ideais e torna-se, desde logo, obrigatória para os titulares de direito sobre as unidades, ou para quantos sobre elas tenham posse ou detenção.

A convenção do Condomínio é um documento que deve ser observado com bastante rigor por todos os condôminos, mesmo pelos que ocuparam unidades do condomínio após a elaboração da convenção. O não cumprimento das normas nela estabelecidas pode provocar punição ao condômino de multa prevista no ato constitutivo ou na convenção. É determinada pela Lei nº 4.591/64 e é composta dos principais itens:

- elaboração do regulamento interno, forma de escolha e destituição do corpo diretivo;
- prazo, quórum e formas de convocar assembleias;
- formas das contribuições para despesas;
- forma de alteração da convenção;
- atribuições do síndico;
- como utilizar os objetos e serviços comuns;
- forma e prazo das aprovações das contas;
- forma de administrar e movimentar o numerário;
- certas proibições, como alteração da fachada e utilização das unidades contrariando a finalidade do prédio.

O Regulamento interno é o conjunto de normas e procedimentos disciplinando o comportamento e a conduta dos moradores e frequentadores, bem como o uso das áreas comuns, uso das garagens e solucionando os problemas mais corriqueiros do Condomínio contendo, inclusive, penalidades aos infratores.

No caso dos Condomínios horizontais, estabelece o limite máximo de velocidade nas ruas do Condomínio, permissão ou não para a posse de animais, uso do clube e quadras esportivas.

O regulamento Interno não pode contrariar a Convenção, sob pena de nulidade. Normalmente consta da própria Convenção ou é redigido posteriormente. Pode ser aprovado através de Assembleia Geral, obedecendo ao quórum previsto na Convenção, se a mesma estipular. É obrigatório o registro no Cartório de Títulos e Documentos.

22.10 Síndico, conselhos consultivos e fiscais e administração do condomínio

O síndico é o indivíduo escolhido para zelar ou defender os interesses de uma associação ou classe, em Assembleia Geral Ordinária, especialmente convocada. É a pessoa escolhida pelos demais condôminos para tratar dos interesses e da administração do condomínio, sendo o representante legal do condomínio.

O síndico pode ser um condômino pessoa física ou jurídica. Quase sempre o síndico é um dos moradores do condomínio. A lei não exige que o mesmo seja proprietário. Há também a possibilidade da eleição de um síndico não residente no condomínio podendo ser pessoa física ou jurídica, salvo disposição contrária à convenção.

O art. 1.347 da Lei nº 10.406/02 determina que a assembleia escolherá um síndico, que poderá não ser condômino, para administrar o condomínio, por prazo não superior a dois anos, podendo ser reeleito.

O síndico também pode ser remunerado, devido a grande carga de responsabilidade que lhe é confiada. Normalmente a remuneração do síndico consta na convenção do condomínio, a qual deve ser observada e respeitada. Na maioria das vezes a remuneração do síndico é apenas a isenção do pagamento da taxa condominial.

Suas principais atribuições e responsabilidades, de acordo com o art. 1.347 da Lei nº 10.406/02, são:

I – convocar a assembleia dos condôminos;

II – representar, ativa e passivamente, o Condomínio, praticando, em juízo ou fora dele, os atos necessários à defesa dos interesses comuns;

III – dar imediato conhecimento à assembleia da existência de procedimento judicial ou administrativo, de interesse do condomínio;

IV – cumprir e fazer cumprir a convenção, o regimento interno e as determinações da assembleia;

V – diligenciar a conservação e a guarda das partes comuns e zelar pela prestação dos serviços que interessem aos possuidores;

VI – elaborar o orçamento da receita e da despesa relativa a cada ano;

VII – cobrar dos condôminos as suas contribuições, bem como impor e cobrar as multas devidas;

VIII – prestar contas na assembleia, anualmente e quando exigidas;

IX – realizar o seguro da edificação.

Suas principais atribuições são:

- contratação e demissão de funcionários, estipulando os salários de acordo com a verba do orçamento do ano, devendo respeitar a data base da categoria;
- guarda da documentação contábil dentro do prazo da lei, arrecadar as taxas condominiais, proceder à cobrança executiva contra devedores, convocar assembleia geral ordinária e extraordinária.
- apresentar em assembleia o orçamento anual dos gastos, para aprovação.

O síndico responderá pelos prejuízos que causar ao condomínio, em decorrência do cumprimento incorreto das atribuições conferidas. Além disso, o síndico deve reunir qualidades morais que o levem a exigir dos moradores do condomínio o cumprimento dos princípios condizentes com os bons costumes.

O síndico pode ser assessorado por três conselheiros que deverão estar disponíveis, auxiliando nas tomadas de decisões. Pode contar também com a colaboração do zelador, o funcionário do condomínio de sua inteira confiança, sempre a disposição dos condôminos nas tarefas emergenciais. A ausência do síndico é sempre substituída por um subsíndico ou um representante do conselho fiscal e consultivo como demonstrado na Figura 22.1.

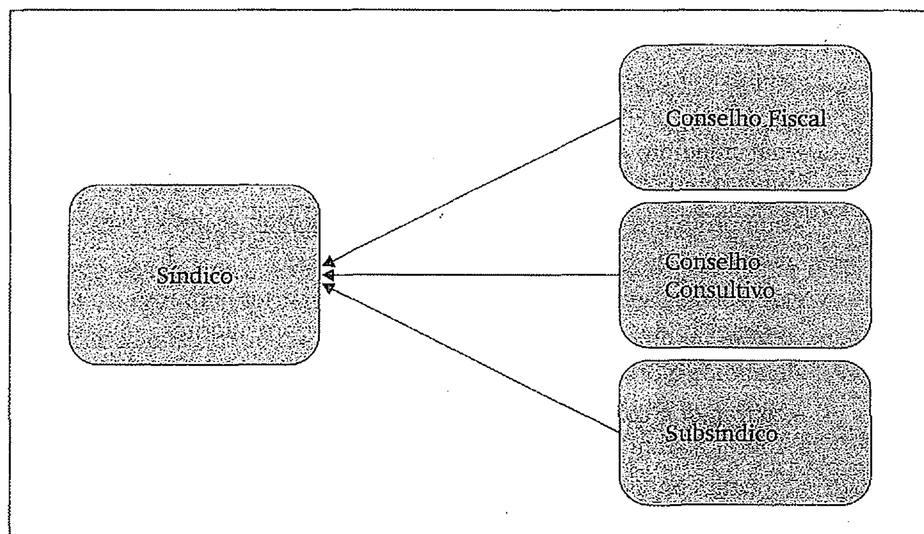


Figura 22.1 *Demonstrativo dos dirigentes administrativos do condomínio.*

O Conselho Consultivo, de acordo com o art. 23 da Lei nº 4.591/64, será eleito na forma prevista na convenção. O conselho consultivo será constituído de três condôminos, com mandatos que não poderão exceder de dois anos, sendo permitida a reeleição.

No parágrafo único, determina que o conselho funcionará como órgão consultivo do síndico, para assessorá-lo na solução dos problemas que digam respeito ao Condomínio, podendo a convenção definir suas atribuições específicas.

A principal função do conselho consultivo é assessorar o síndico nas tomadas de decisões, não permitindo que o mesmo tome decisões errôneas que venham a penalizar o condomínio no futuro, como por exemplo:

- demissão por justa causa de funcionário, quando o mesmo não tenha prova suficiente para justificar tal ocorrência;
- realização de obras no Condomínio com ou sem aprovação em assembleia pelos condôminos;

- deixar de realizar os pagamentos das obrigações fiscais e trabalhistas entre outras;
- discutir as necessidades de investimento no condomínio, como construção de quadras, reformas de áreas de lazer, salas de ginásticas.
- discutir sobre o aumento da taxa condominial, fundos de reservas, aplicações financeiras, controle dos gastos e segurança do condomínio entre outros.

Eleito em assembleia geral ordinária o conselho consultivo é órgão de consulta e assessoramento do síndico.

O Conselho Fiscal, de acordo com o art. 1.356, Lei nº 10.406/02, poderá ser composto de três membros, eleitos pela assembleia, por prazo não superior a dois anos, ao qual compete dar parecer sobre as contas do síndico.

É o órgão fiscalizador das contas do condomínio, composto por três condôminos, com mandato que não poderá exceder de 2 anos, sendo também permitida a reeleição. A função do conselho fiscal é rever toda a movimentação financeira contábil do condomínio, discutir os interesses do condomínio, fiscalizar e apontar falhas de controles internos, ajustar os possíveis erros encontrados nas prestações de contas mensais, alertar o síndico para a falta de controle dos gastos e a falta de recebimento das taxas dos inadimplentes.

Em alguns condomínios, a administração é feita por empresas terceirizadas, chamadas de Administradoras de Condomínios.

As entidades condominiais tais como as empresas com ou sem fins lucrativos, precisam ser bem administradas. Sendo assim, as complexidades da administração do condomínio exigem alguns conhecimentos que muitas vezes o síndico não está preparado para desenvolver tais tarefas ou ainda não dispõe de tempo suficiente para desenvolver as diversas atividades administrativas como: contratação e demissão de funcionários, recolhimentos de contribuições entre outros, que geralmente requerem um bom conhecimento da legislação trabalhista.

Quando o condomínio não consegue eleger um morador ou mesmo quando o síndico eleito não dispõe de conhecimentos necessários para administrar o condomínio, é necessário que se faça a opção pela administração terceirizada.

22.11 Obrigações previdenciárias com o INSS na prestação de serviços de autônomos (retenção e recolhimento de INSS)

São considerados autônomos todas as pessoas físicas que prestam serviços de jardinagem, pintura, eletricidade, encanamento, faxina, pessoa que retira entulhos do condomínio, pessoa que realiza limpeza de caixa d'água, síndico que goza de isenção do pagamento das quotas condominiais, advogado, engenheiro, administrador etc.

De acordo com a Lei nº 10.666, de 1º de abril de 2003, na contratação de quaisquer prestadores de serviços autônomos, o tomador de serviços ficará responsável pela retenção dos 11% sobre o valor a ser pago pelos serviços prestados e posterior repasse para a Previdência Social, através da Guia da Previdência Social (GPS), ou seja, obrigação previdenciária do prestador de serviços autônomo, sendo o condomínio responsável pela retenção e recolhimento.

Art. 93 da Instrução Normativa nº 100, de 18 de dezembro de 2003:

> "Art. 93. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou equiparada, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:
>
> I – 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 77;"

22.12 Retenção e recolhimento de 11% ao INSS na prestação de serviços de autônomos – responsabilidade do condomínio

O condomínio, ao contratar quaisquer prestadores de serviços autônomos, é responsável pela retenção dos 11% sobre o valor a ser pago pelos serviços prestados e posterior repasse para a Previdência Social, através da Guia da Previdência Social (GPS).

As obrigações com a Previdência Social estão assim definidas:

a) recolhimento de 20% à Previdência Social sobre o valor pago a título de serviços prestados a pessoa física (prestador de serviços autônomo);

b) retenção e recolhimento de 11% do total pago ao prestador de serviços autônomo.

22.13 Responsabilidade do condomínio na contratação de prestadores de serviços pessoa física (autônomos)

22.13.1 Critérios que devem ser adotados na contratação dos prestadores de serviços de avulso (autônomo)

De acordo com a Lei nº 10.666, de 1º de abril de 2003, o condomínio, ao contratar quaisquer prestadores de serviços autônomos, é responsável pela retenção dos 11% sobre o valor a ser pago pelos serviços prestados e posterior repasse para a Previdência Social, através da Guia da Previdência Social (GPS):

a) o síndico ou administrador deverá solicitar o número de inscrição do Registro de Pessoa Autônoma (RPA), número do RG, CIC e endereço completo, informando ao prestador de serviços que lhe será descontado o percentual de 11%, os quais serão repassados para a Previdência Social;

b) quando o contribuinte (autônomo) não possui inscrição no INSS, o síndico ou administradora deverá providenciar a inscrição do contribuinte, através da Internet, no endereço <www.mpas.gov.br>, preenchendo os campos com os dados do prestador de serviços, tais como CIC, RG, endereço etc.

22.13.2 Recolhimentos a serem efetuados pelo condomínio

O condomínio recolherá no segundo dia útil do mês subsequente ao do pagamento pela prestação dos serviços, através da Guia da Previdência Social (GPS):

11% sobre os valores pagos pela prestação de serviços (retidos dos prestadores de serviços);
20% sobre os valores pagos a título de prestação de serviços (encargo do próprio condomínio).

Exemplo:

a)	Serviços prestados no valor R$ 500,00 (retenção 11%) =	**R$ 55,00**
b)	Valor a pagar ao prestador de serviços =	R$ 445,00
c)	Encargos do condomínio (20% sobre R$ 500,00) =	**R$ 100,00**
d)	Total a pagar para a Previdência (a + c) =	R$ 155,00

Observações: Os valores referentes a GRPS dos serviços prestados por autônomos devem ser pagos separadamente das Guias de GRPS dos recolhimentos dos funcionários do condomínio. Para melhor identificação dos pagamentos, deve ser mencionado na Guia de GRPS: **serviços prestados por autônomos.**

Quando o valor a ser recolhido na GRPS for inferior a R$ 29,00, o condomínio deverá acumular este valor com os próximos futuros até que a soma atinja este mínimo, para então proceder o recolhimento, usando a última competência como base de informação no campo 4 da GRPS.

22.13.3 Declaração comprovando o recolhimento através da GFIP/Sefip

Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e informação à Previdência Social. Os valores recolhidos devem ser informados até o dia 7 do mês subsequente na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social.

As informações poderão ser apresentadas por meio magnético, gerado pelo programa Sefip ou formulário pré-emitido, distribuído pela Caixa, ou por formulário adquirido no comércio.

A GFIP – concessão de benefícios pelo INSS – está condicionada à comprovação, pelo segurado, do tempo de contribuição e das remunerações recebidas, sendo o objetivo da GFIP a viabilização do recolhimento/individualização de valores do FGTS e permitir à Previdência Social:

a) melhorar o controle da arrecadação das contribuições previdenciárias; distinguir o sonegador do inadimplente e tratá-los de forma diferenciada;
b) tornar mais ágil o acesso e aumentar a confiabilidade das informações referentes à vida laboral do segurado, possibilitando melhor atendimento nos postos do INSS;
c) desobrigar o segurado, gradativamente, do ônus de comprovar o tempo de contribuição, a remuneração e a exposição a agentes nocivos, no momento em que requerer seus benefícios.

22.13.4 Comprovação de Retenção

O art. 100 da Instrução Normativa nº 100, diz que o desconto da contribuição social previdenciária e a retenção prevista no art. 149, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirão feitos, oportuna e regularmente, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de descontar ou de reter.

Diz o art. 101 da Instrução Normativa nº 100, de 18 de dezembro de 2003, que a empresa que remunerar contribuinte individual deverá fornecer a este comprovante de pagamento pelo serviço prestado, consignando, além do valor da remuneração e do desconto feito a título de contribuição social previdenciária, a sua identificação completa, inclusive com o número no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) e o número de inscrição do contribuinte individual no INSS (NIT).

O condomínio deverá fornecer ao prestador de serviços comprovante da retenção e do repasse do valor ao INSS. O comprovante também deve ser apresen-

tado ao condomínio pelo prestador de serviços autônomo, caso o mesmo alegue remuneração recebida por outro tomador de serviços dentro do mês.

O art. 87 da Instrução Normativa nº 100 menciona que:

> "Art. 87. O contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa, ou concomitantemente exercer atividade como segurado empregado, quando o total das remunerações recebidas no mês atingir o limite máximo do salário-de-contribuição deverá informar o fato à empresa na qual a sua remuneração somada aos valores porventura já recebidos, atingir o limite e às que se sucederem, mediante a apresentação:
>
> I – dos comprovantes de pagamento, conforme previsto no art. 101; ou
>
> II – de declaração por ele emitida, sob as penas da lei, consignando o valor sobre o qual já sofreu desconto naquele mês ou identificando as empresas que efetuarão o desconto até o limite máximo do salário de contribuição."

22.14 Lei nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003, e as obrigações exigidas pela receita federal às entidades condominiais

Com a Lei nº 10.833, publicada em 30 de dezembro de 2003, que entrou em vigor em 1º de fevereiro de 2004, muda a história do condomínio em relação às obrigações fiscais federais. Os condomínios edilícios também foram envolvidos, pois no art. 30, § 1º, inciso IV, inclui os condomínios edilícios na obrigação de reter valores relativos às contribuições especificadas, na razão direta do pagamento que fizerem às empresas descritas no *caput* do artigo, que na maioria das vezes são prestadoras de serviços.

Isto significa que o condomínio terá que atuar na área contábil, para também calcular os impostos retidos e fazer os devidos repasses para o governo. O condomínio passou a atuar com responsabilidade, sendo um sujeito passivo da obrigação tributária, como responsável tributário, devendo reter um valor, que não lhe pertence, e repassá-lo ao governo.

Assim, como dinheiro não é do condomínio, existe uma obrigação de repassá-lo. Não pode o condomínio deixar de cumprir esta obrigação, pois se assim fizer será responsabilizado pelo delito de apropriação indébita, previsto no art. 168-A do Código Penal, ficando como responsável, salvo se houver deliberação diversa em Assembleia.

Nos casos das retenções de PIS, COFINS e Contribuição Social, além do recolhimento, o condomínio terá que informar à Receita Federal através de relatório específico para quem foi recolhido o devido imposto, caso contrário, deixa de cumprir a obrigação complementar do recolhimento.

22.14.1 Dos impostos que devem ser retidos de acordo com a Lei nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003

O condomínio passou a ser obrigado a reter o PIS, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos prestadores de serviços que fornecem serviços de qualquer natureza.

O art. 31 da mencionada lei diz que:

> "Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), sobre a contribuição sobre lucro 3% (três por cento) sobre a COFINS e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), sobre o PIS, respectivamente.
>
> § 1º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS."

A definição do valor a ser retido somente foi estabelecida em 27 de julho de 2004, quando foi promulgada a Lei nº 10.865/04, que determina o valor máximo para retenção sobre o faturamento de prestação de serviços, ou seja, para que a retenção aconteça sobre a Nota Fiscal de serviços o valor do faturamento deve ser igual ou superior a R$ 5.001,00. É importante destacar que se o mesmo prestador de serviço fornecer mais de uma Nota Fiscal, ao mês, o que prevalece é o somatório de todas as notas, que deve ser igual ou superior ao mencionado valor, em relação ao faturamento ocorrido no mês.

Testes

1. Com relação às obrigações contábeis, fiscais, legais e tributárias de um Condomínio é correto afirmar que (pode ter mais de uma alternativa correta):
   a) Estão obrigados a proceder à contabilização de todas as transações que impliquem em movimentação de recursos.
   b) Precisam manter alguns livros obrigatórios por lei, tais como o Livro de Atas das Assembleias, Convenção do Condomínio e Livro de Registro de Funcionários, se houver funcionários.
   c) Não há uma Lei específica para os Condomínios.

d) Os condomínios devem ser constituídos sob a forma de pessoa jurídica, com seu CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica.

e) Os condomínios devem ser constituídos sob a forma de pessoa jurídica, com seu CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, estando, portanto, obrigados à entrega anual da Declaração de Rendas (Informe de Rendimentos).

Resposta: alternativas ______

2. Com relação às atribuições, funções e responsabilidades do Síndico, pode-se afirmar que (pode ter mais de uma alternativa correta):

a) A função de Síndico deve ser exercida pelo morador mais antigo do Condomínio, não havendo, portanto, necessidade de eleições para escolha, sob nenhuma circunstância.

b) Não há necessidade da prestação de contas dos gastos anuais, se estiverem dentro do orçamento aprovado em Assembleias.

c) O Síndico é o representante legal do Condomínio. Portanto, deve estar ciente de todas as causas trabalhistas em andamento envolvendo o Condomínio, mesmo que tenham sido iniciadas antes do começo do seu mandato.

d) O Síndico pode destituir todos os membros do Conselho Consultivo e Fiscais, já que ele é o representante legal.

e) O Síndico pode ser destituído de suas funções, se recusar a prestar contas dos gastos por ele autorizados.

Resposta: alternativas ______

3. Assinale as alternativas corretas:

a) O Síndico pode ser remunerado, desde que haja aprovação em Assembleia.

b) Não há necessidade do registro das Atas no Cartório.

c) O Livro Registro de Atas deve conter todas as Atas registradas em Cartório.

d) Um morador só pode ser eleito para a função de síndico se for proprietário de uma unidade condominial.

e) As funções de administração do Condomínio não podem ser terceirizadas ou delegadas para uma empresa especializada.

Resposta: alternativas ______

4. Assinale a alternativa incorreta:

a) São considerados autônomos todas as pessoas físicas que prestam serviços ao condomínio, tais como: eletricistas, encanadores, jardineiros, faxineiros etc.

b) Na contratação de quaisquer prestadores de serviços autônomos, o condomínio ficará responsável pela retenção da obrigação previdenciária do prestador do serviço.

c) Na contratação de quaisquer prestadores de serviços autônomos, o condomínio ficará responsável pela retenção da obrigação previdenciária do prestador do serviço, mas não será responsável pelo recolhimento à Previdência Social.

d) Com relação à contratação de serviços de autônomos pelo condomínio, uma das obrigações com a Previdência Social está definida pelo recolhimento de 20% sobre o valor pago a título de serviços prestados pela pessoa física.

e) Com relação à contratação de serviços de autônomos pelo condomínio, uma das obrigações com a Previdência Social está definida pela retenção e recolhimento de 11% sobre o valor pago a título de serviços prestados pela pessoa física.

Resposta: alternativa ___

5. Assinale as alternativas corretas:

a) O condomínio é obrigado e reter e recolher o PIS, Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos prestadores de serviços que fornecem serviços de qualquer natureza.

b) O valor máximo para que aconteça a retenção deve ser igual ou superior a R$ 5.000,00 por trimestre.

c) O valor máximo para que aconteça a retenção deve ser igual ou superior a R$ 5.000,00 por mês. Caso o prestador de serviço execute diversos serviços no mês, devem ser somados os valores dos diversos serviços, para apuração do limite.

d) O valor máximo para que aconteça a retenção deve ser igual ou superior a R$ 5.000,00 por mês. Caso o prestador de serviço execute diversos serviços no mês, não há necessidade de somar os valores dos diversos serviços, para apuração do limite.

e) O condomínio não é obrigado a reter e recolher o PIS, Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos prestadores de serviços que fornecem serviços de qualquer natureza.

Resposta: alternativas ______

Glossário de Termos Contábeis, Jurídicos e Tributários

Acórdão: decisão dada por um órgão colegiado. É uma decisão coletiva, tomada por votos dos magistrados que compõem um tribunal, corte ou câmara.

Adjudicação: ato jurídico ou jurídico-processual pelo qual a propriedade de um bem ou uma fração deste, ou ainda uma cota condominial, é transferida para alguém legalmente qualificado para esse fim, mediante o pagamento ou reposição do respectivo preço, valor ou diferença, segundo o critério estabelecido na lei para cada caso.

Alíquota: é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido. Assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Ano-calendário: é o período de 12 meses consecutivos, compreendido do dia 1 de janeiro a 31 de dezembro, sendo que a legislação do Imposto de Renda utiliza tal expressão para identificar o ano de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Ativo imobilizado: representa os investimentos da empresa em bens físicos que não se destinam à venda, e sim à manutenção de suas atividades produtivas, operacionais e comerciais. Exemplos: prédios, terrenos, veículos, máquinas, móveis, computadores, aeronaves etc.

Ativo intangível: representa os bens incorpóreos que a empresa possui, que não podem ser visualizados (ou tocados). Normalmente esse tipo de ativo, apesar de pertencer a uma determinada empresa, não pode ser contabilizado e, consequentemente, não faz parte dos itens do balanço patrimonial da companhia, devido às dificuldades para avaliação, mensuração e quantificação monetária.

Exemplo: valor da carteira de clientes; marcas e patentes; direito à exploração do nome comercial de um produto; conjunto do capital intelectual representado pelos funcionários administrativos, produtivos, pesquisadores; direitos intelectuais; domínio dos canais de distribuição logística de produtos; qualidade superior dos produtos em relação à concorrência; nome da empresa etc.

Normalmente o marketing e a publicidade contribuem significativamente para acrescentar valor à empresa devido à credibilidade transmitida ao ativo intangível representado pela marca. Exemplos clássicos: Coca-Cola, Nike, McDonald's, Rolls-Royce etc.

Ativo tangível: representa os bens físicos que a empresa possui, que podem ser visualizados (ou tocados). São os ativos corpóreos que normalmente são contabilizados e fazem parte dos itens do balanço das empresas, tais como: estoques de mercadorias para revenda, estoque de matérias-primas que serão utilizadas na produção, prédios, terrenos, veículos, máquinas, móveis, computadores, aeronaves etc.

Autuação fiscal: ocorre quando a fiscalização verifica um procedimento ou lançamento que julga irregular ou inconsistente, motivando um suposto débito tributário, surgindo daí a aplicação de uma ou várias multas.

Base de cálculo: é o valor sobre o qual aplica-se o percentual (ou alíquota) com a finalidade de se apurar o montante a ser recolhido. A base de cálculo, conforme a Constituição Federal, deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade (mudança somente por outra lei), da anterioridade (a lei deve estar vigente antes de iniciada a ocorrência do fato gerador) e da irretroatividade (a norma não pode atingir fatos passados).

Bitributação: é a duplicidade da incidência de mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador ou quando na base de cálculo já está incluso outro tributo. Por exemplo: incidência do IPI sobre o valor das mercadorias vendidas pelas indústrias, valor esse que já inclui o ICMS.

Cálculo por dentro: é a metodologia de cálculo na qual o tributo integra a sua própria base de cálculo, como, por exemplo, a base de cálculo do ICMS.

Certidão negativa de débitos tributários: documento que comprova que o contribuinte não tem pendências ou dívidas tributárias. É normalmente solicitada pelos fornecedores para a concessão de créditos, pelos bancos, para obtenção de empréstimos e financiamentos junto à rede bancária e para a participação de licitações públicas.

CNPJ: Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica na Receita Federal. Substituiu o antigo CGC.

Cofins: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

Concordata: espécie de moratória, na qual a empresa insolvente (com grandes dificuldades financeiras para honrar suas dívidas) pede, de boa-fé, mais prazo aos seus credores para o pagamento e liquidação das suas obrigações. A concordata deve ser solicitada no Judiciário em petição, na qual o credor expõe as suas dificuldades, justifica-as e mostra que tem condições de continuar com suas atividades empresariais e sanar seus problemas financeiros com a aprovação da moratória. Nem todas as dívidas podem entrar na concordata, sendo que a empresa deve liquidar as dívidas na forma fixada pela decisão judicial que conceder a concordata.

Conselho de contribuintes: órgão de segunda instância na análise de processos administrativos relativos aos tributos arrecadados pela Receita Federal. Metade de seus conselheiros é constituída de funcionários da Fazenda, de reconhecida competência e possuidores de conhecimentos especializados em assuntos tributários. A outra metade é composta de representantes dos contribuintes, indicados, em lista tríplice para cada cargo, por órgão de classe de suas categorias. Cada Conselho é dividido em câmaras.

Contabilidade: é a ciência que estuda e pratica as funções de análise, controle, orientação e registro dos atos e fatos praticados pela administração de uma entidade, com ou sem finalidades lucrativas. Responsável pela geração de demonstrações financeiras e relatórios que mostram, em determinada data, a situação econômica, financeira e patrimonial da empresa ou do grupo de empresas. Seu objeto é o estudo do patrimônio e de suas variações.

Contabilidade tributária: ramo de especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária. Segmento contábil responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia a dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Contribuinte: é aquele que está obrigado ao pagamento de um determinado tributo.

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

CTN: Código Tributário Nacional é a denominação que passou a ter a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com as alterações posteriores. Essa lei regula o sistema tributário nacional e estabelece as normas gerais de direitos tributários aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Decadência ou caducidade: é a perda do direito de constituir o crédito tributário. Atinge a obrigação tributária antes que ela se constitua em crédito declarado existente ou no direito a restituição do indébito tributário. Tem seu termo inicial marcado pela ocorrência material do fato gerador ou pelo pagamento ou cobrança indevida.

Denúncia espontânea: ocorre quando o contribuinte declara-se em débito perante às autoridades fiscais, antes do início de uma ação fiscal.

Depreciação: em contabilidade, representa o gasto contabilizado como despesa do período ou parcela do custo de fabricação dos produtos decorrente da diminuição do valor de um bem do ativo imobilizado, em consequência do desgaste pela utilização. Exemplo: uma empresa adquiriu, em 31 de dezembro de 2006, uma máquina para uso no processo produtivo, pagando $ 50.000,00. A expectativa é que essa máquina será usada na produção durante 10 anos. Consequentemente, a contabilidade irá registrar, anualmente, um custo de depreciação de $ 5.000,00, nos períodos de 2007 até 2016.

Direito: é a ciência das normas obrigatórias que disciplinam as relações dos homens em sociedade, existindo para isso as diversas jurisprudências. É o conjunto das normas jurídicas vigentes num país.

Dividendo: remuneração de parcela (ou percentual) dos líquidos de uma sociedade anônima que corresponde a cada uma das ações e que é distribuída periodicamente aos acionistas, proprietários das ações. A forma e o percentual para a distribuição de dividendos devem ser estabelecidos em estatutos.

Doar – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: é a demonstração contábil destinada a evidenciar, em determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da entidade.

Domicílio: trata-se do lugar onde a pessoa responde pelas suas obrigações. Todas as pessoas, quer físicas, quer jurídicas, em princípio têm que ser domiciliadas. O domicílio tributário da pessoa jurídica de direito privado é o lugar de sua sede. Havendo mais de um estabelecimento, predominará o lugar de cada estabelecimento relativamente aos atos e fatos que derem origem à obrigação.

Elisão fiscal: é o planejamento tributário legal, feito de acordo com as normas fiscais aceitas, com o objetivo de reduzir a carga tributária. Ato do contribuinte que busca retardar, reduzir ou evitar a incidência e o pagamento de tributos, por meio da adoção de procedimentos lícitos, legítimos e aceitos pela legislação tributária. Esse planejamento deve ser executado antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antes do acontecimento ou condição que gera a obrigatoriedade de pagar o tributo.

Evasão fiscal: é crime. Maneira de reduzir, suprimir ou postergar o pagamento de tributos utilizando meios ilegais. Na realidade, nada mais é do que sonegação de tributos. Ato do contribuinte que busca retardar, reduzir ou evitar a incidência e o pagamento de tributos, por meio da adoção de procedimentos ilícitos, ou seja, não aceitos pela legislação tributária. Na maioria das vezes, nos casos de ocorrência de evasão fiscal, não foi feito um adequado planejamento tributário, antes da ocorrência do fato gerador.

Exaustão: Assemelha-se, em contabilidade, ao conceito de depreciação. É o reconhecimento periódico da exploração comercial de uma mina de minério de ferro, por exemplo, ou qualquer outro direito da exploração dos recursos naturais. Uma determinada mina de ferro, que está registrada no ativo imobilizado da empresa, pode ter um potencial de exploração, ou extração, de 80 anos. O percentual retirado em cada mês representa a exaustão da mina e o valor correspondente deve ser contabilizado.

Outros exemplos de recursos naturais cuja exploração representa exaustão: reservas de petróleo, florestas, minas de diamante, de ouro, de alumínio, bauxita etc.

Exemplo: uma empresa mineradora adquiriu o direito de exploração, em 31 de dezembro de 2006, de uma reserva de bauxita, pagando $ 500.000,00. A expectativa é de que o potencial de extração do minério seja de 100.000 toneladas. Consequentemente, se em cada mês for extraído para fins comerciais 1% do potencial, a contabilidade deve registrar $ 5.000,00 a título de exaustão.

Exercício financeiro: era a expressão que designava o ano-calendário em que o imposto devia ser declarado e pago, com base na apuração dos resultados, antes da introdução do regime de tributação em bases correntes.

Atualmente, a expressão *exercício*, sem a qualificação financeira, é utilizada restritivamente para designar o ano-calendário no qual deve ser apresentada a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Exercício social: trata-se de determinado espaço de tempo, geralmente de um ano, no fim do qual se deve apurar o resultado contábil correspondente. Em outras palavras, é o lapso de tempo em que receitas, custos e despesas são acumulados para, em seu final, serem confrontados, apurando-se o resultado, representado pelo lucro ou prejuízo das atividades da empresa.

Falência: é, no direito comercial, a execução coletiva dos bens do devedor comerciante, à qual podem se habilitar todos os credores com o fim de arrecadar o patrimônio disponível, verificar os créditos, liquidar o ativo e solver o passivo, em rateio, ou observadas as preferências legais. A falência é solicitada pelo credor e decretada pelo Judiciário.

Fato gerador: é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como sendo "o fato" que gera a obrigação de pagar o tributo. Exemplo: o fato gerador da obrigação fiscal com o Imposto de Renda, conforme definido no Regulamento do Imposto de Renda, é a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza, por pessoas físicas ou jurídicas.

Fisco: tem a sua origem ligada ao Império Romano. Assim, o termo *fisco* vem de *fiscu(i)*, cesto de junco ou de vime em que o coletor de impostos romano ia

colocando o dinheiro público que recolhia. Já no tempo de Cicero, famoso líder político da Roma, o fisco passou a designar o próprio Tesouro Público.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços: é um tributo de competência dos Estados, que incide sobre a operação de circulação de serviços e sobre a prestação de determinados serviços. Como regra geral, é cobrado à alíquota de 18%, tendo como base de cálculo o valor da operação ou, na falta deste, o preço corrente da mercadoria, ou similar, no mercado atacadista da praça do remetente.

Importação: é a entrada no país de produtos ou serviços procedentes produzidos no exterior. A importação dos produtos ou mercadorias podem ser via aérea, marítima ou terrestre, com a finalidade de satisfazer às necessidades de consumo do mercado interno ou ser reexportados para outros países.

Impostos diretos: tal denominação refere-se aos impostos em que não há compensação, ou repasse num primeiro momento ao preço da mercadoria. Destes impostos os mais conhecidos são o Imposto de Renda das pessoas jurídicas e a Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL). O imposto é direto quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuintes de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação).

Impostos indiretos: são aqueles em que o contribuinte legal apenas recolhe o valor exigido na apuração que é suportada de fato pelo consumidor final. Nesta modalidade existe a compensação do imposto na compra de insumos para revenda ou para industrialização. Exemplificando: é gerado o efeito cascata até que o imposto acabe por ser pago pelo consumidor ou usuário final.

Imunidades: podem ser classificadas como privilégios dados a alguém para que se livre ou se isente de certas imposições legais em virtude de que não é obrigado a fazer ou cumprir certo encargo de obrigação de caráter legal.

- imunidade diplomática;
- imunidade judicial;
- imunidade parlamentar;
- imunidade tributária.

Inadimplência: é a falta de cumprimento de uma obrigação positiva. No caso de tributos, é a falta de pagamento de um imposto ou a falta de entrega de uma declaração exigida pelas autoridades fiscais.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados: é um tributo de competência da União. Tem diversas alíquotas, de acordo com a observância do princípio da seletividade dos produtos. Incide sobre produtos industrializados, assim considerados os produtos que tenham sido submetidos à fabricação ou a

qualquer operação que lhes modifique a natureza ou a finalidade, ou os aperfeiçoe para o consumo.

IR – Imposto de Renda: é um tributo de competência da União. Exigido sobre a renda e proventos de qualquer natureza das pessoas jurídicas (empresas) e das pessoas físicas. O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos. Há três modalidades para o cálculo do Imposto de Renda das empresas: lucro real, presumido ou arbitrado.

Isenção: entende-se na linguagem jurídica como isenção: a dispensa, a imunidade, a concessão atribuída a alguma coisa ou alguma pessoa, para que se possa livrar, esquivar ou desobrigar de algum encargo, que a todos pesa, ou para que se livre da qualquer obrigação.

ISS – Imposto Sobre Serviços: é um tributo de competência dos Municípios, que incide sobre os serviços prestados pelas empresas, pessoas jurídicas, ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência tributária do Estado ou da União.

Exemplos: Prestação de serviços de telecomunicação, geração e fornecimento de energia elétrica, transportes etc. não são tributados pelo ISS, devido ao fato de já serem tributados pelo Estado ou pela União. Em outras palavras, o fato gerador desses serviços não é de competência dos municípios, ficando fora, portanto, do campo de incidência do ISS. O ISS incide sobre os serviços relacionados na legislação básica. A lista é exaustiva, ou seja, somente os serviços expressamente nela consignados estão no campo de incidência do ISS.

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis: é cobrado pelos Municípios na transferência de bens por ato oneroso.

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doações: é cobrado pelos Estados na transferência de bens por atos não onerosos (doações, heranças etc.).

Legislação tributária: compreende o estudo e a normatização das leis, tratados e das convenções internacionais, dos decretos e das normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes.

Lei: é o principal elemento da obrigação tributária, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos).

Lei complementar: de acordo com a Constituição Federal, legisla sobre os conflitos de competência, do estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, lançamento, obrigação, crédito, decadência e prescrição tributária. As leis complementares poderão ser consideradas hierarquicamente superiores às ordinárias nos casos previstos na

Constituição. As LC devem ser aprovadas no Congresso por maioria absoluta, ou seja, metade mais um dos votos dos parlamentares.

Lei ordinária: conforme a competência prevista na Constituição, é elaborada pelo Poder Legislativo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sua aprovação exige maioria simples, que é a maioria dos presentes, desde que compareça para votar no plenário da Câmara pelo menos a metade da sua composição.

Liminar: proveniente do termo *in limine*. É uma decisão dada pelo juiz antes de analisar o mérito da discussão levantada pelo autor da ação ou de ouvir a parte contrária. Para ser dada, é preciso que o juiz esteja convencido de que, se não der a liminar, há risco de dano irreversível e que o autor tenha alguma razão na sua solicitação ou no seu pleito.

Lucro arbitrado: forma de recolhimento ao erário do Imposto de Renda sobre o lucro da empresa, bem como da contribuição social, que consiste na imposição pelas autoridades fiscais de uma estimativa do lucro tributável do contribuinte.

O lucro arbitrado é estimado pela fiscalização nas seguintes situações:

- escrituração imprestável: ou seja, a falta de critérios na escrituração contábil; a não contabilização de valores de suma importância como a movimentação bancária; ou a inexistência dos documentos necessários ao suporte dos lançamentos contábeis;
- recusa na apresentação de livros comerciais e fiscais;
- recusa na apresentação de arquivos ou sistemas de escrituração de utilização obrigatória, conforme as diversas legislações;
- recusa pelo contribuinte da apresentação de documentos contábeis, ou apresentação de documentos inadequados e em desacordo com as normas fiscais e tributárias.

Lucro presumido: metodologia de apuração do Imposto de Renda e contribuição social que consiste numa forma simplificada de apuração do lucro tributável admitida para determinadas pessoas jurídicas e firmas individuais. Na realidade, a Receita Federal procurou simplificar a vida das empresas de menor porte. Ao invés da necessidade de manter uma contabilidade complexa e custosa, que no caso seria exigida das grandes empresas para calcular e pagar o Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro real, a Receita Federal oferece a opção ao contribuinte de calcular e pagar seus tributos com base nas receitas do período, dispensando, dessa maneira, para fins tributários, a necessidade de manter a contabilidade.

Recebe o nome de *presumido* porque nesse regime o Imposto de Renda e a contribuição social não são calculados sobre o lucro contábil, ou seja, há uma *presunção* de quanto seria o lucro tributável.

Lucro real: é o lucro líquido do período conforme apurado pela Contabilidade, com a observância dos princípios fundamentais e normas oficiais de contabilidade, que implica também a escrituração contábil e fiscal dos livros exigidos pelo fisco.

No regime do lucro real, a empresa calcula e paga Imposto de Renda e contribuição social sobre o lucro apurado nos seus balanços contábeis.

Esse lucro é ajustado pelas adições, exclusões ou prescrições autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

Mandado de segurança: tipo de ação judicial destinada a proteger o direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus*, seja qual for a autoridade responsável pela ilegalidade ou pelo abuso de poder.

Medida Provisória (MP): criada em substituição ao antigo decreto-lei, a Constituição de 1988 facultou ao presidente da República, em caso de relevância e urgência, adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las ao Congresso Nacional.

Não-cumulatividade: é a propriedade dos impostos que não incidem em cascata. O ICMS e o IPI são bons exemplos: os impostos pagos numa etapa de comercialização e industrialização, geralmente nas compras, são descontados, ou compensados, do imposto devido na etapa de vendas dos produtos fabricados.

Obrigação tributária: nasce uma obrigação quando por meio de uma relação jurídica determinada pessoa (credor) pode exigir de outra (devedor) uma prestação (objeto), em razão de prévia determinação legal ou de manifestação de vontade (como, por exemplo, o recebimento do preço de um bem em um contrato; o pagamento de prêmio em um concurso; a satisfação de um pagamento pela utilização ou disposição de um serviço público etc.). Assim, é possível afirmar que obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritas na lei (fato gerador).

Período-base: é a expressão que designa o período de incidência do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, ou seja, o período de apuração da base de cálculo.

O período-base de apuração definitiva do Imposto de Renda das pessoas jurídicas pode ser:

- trimestral, com base no lucro real, presumido ou arbitrado;
- anual, com base no lucro real, no caso de opção pelos pagamentos mensais por estimativas; ou,
- em ocasiões específicas, nos casos de início ou encerramento de atividades ou reestruturações societárias – incorporação, fusão ou cisão de empresas.

Período de apuração: o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) incorporou essa designação legal para simplesmente referir-se ao período-base de apuração do Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

Pessoa jurídica: entidades legalmente constituídas, com seus sócios, estatutos, devidamente inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica da Receita Federal (CNPJ). Pode ser de:

- direito público (autarquias, órgãos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios); ou
- direito privado. São consideradas pessoas jurídicas de direito privado as sociedades mercantis, as sociedades civis, religiosas, as associações de utilidade pública, as fundações, as organizações não governamentais, entre outras.

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Entidade que representa judicialmente a União, nas causas de natureza fiscal.

PIS – Programa de Integração Social: Contribuição exigida sobre a receita bruta das empresas.

Planejamento tributário: entende-se por planejamento tributário uma maneira lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige uma alta dose de conhecimento técnico e de bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de uma determinada decisão gerencial, com o objetivo de se encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Preço de transferência: mecanismo utilizado pela Receita Federal para controle das operações de exportação e importação entre empresas de um mesmo grupo empresarial. O objetivo desse controle é evitar as transferências ilícitas de lucros para o exterior.

Prejuízo fiscal: é decorrente da apuração, pela contabilidade, do lucro ou prejuízo nas atividades empresariais, com as adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda. É possível a compensação dos prejuízos fiscais acumulados em determinada data com os lucros tributáveis apurados posteriormente.

Prescrição: é a perda da ação para cobrar o crédito tributário já constituído pelo lançamento ou a ação para haver restituição do indébito tributário. Tem seu termo inicial marcado pela data de lançamento ou pela negativa da fazenda em restituir o indébito.

Pró-labore: termo derivado do latim e significa "pelo trabalho". É a remuneração que alguém recebe pela contraprestação dos serviços prestados ou da função que exerce. No direito comercial e nas sociedades mercantis, é a remuneração atribuída aos sócios ou cotistas que se dedicam às atividades administrativas, comerciais ou gerenciais da empresa.

Receita Federal: é o órgão responsável pela arrecadação, cobrança e fiscalização dos tributos federais. Estão sob a sua competência quase todos os tributos federais, com exceção do INSS e da contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). Entre suas atribuições, destacam-se as seguintes: a cobrança; o lançamento; a restituição e o ressarcimento de tributos e contribuições por ela administrados. A Receita Federal também faz previsão e análise das receitas tributárias, remessa de débitos para a Procuradoria da Fazenda Nacional, com fins de inscrição na dívida ativa da União.

Refis: Trata-se do Programa de Recuperação Fiscal aprovado pelo governo federal para parcelamento de tributos devidos à Receita Federal e ao INSS.

Regulamento do Imposto de Renda (RIR): é a consolidação das leis e dispositivos que regulamentam e normatizam o Imposto de Renda, tanto das pessoas físicas como das jurídicas. O Regulamento é organizado por assuntos, segregando os contribuintes entre pessoas físicas e jurídicas, o que facilita a consulta sobre um determinado item. Nesse sentido, torna-se fácil saber qual o dispositivo que se aplica a cada caso em particular.

Seletividade: a alíquota de alguns tributos é definida de acordo com a seletividade do produto, ou seja, sua essencialidade para a população consumidora. A ideia é penalizar com alíquotas mais elevadas os produtos considerados de uso exclusivo da população de alto poder aquisitivo – iates, joias e bebidas finas, perfumes, veículos de luxo, cigarros etc. – e tributar com alíquotas mais reduzidas os produtos mais populares, tais como: material de construção de moradias populares, alimentos básicos, remédios, artigos de vestuários profissionais e escolares, veículos de baixa cilindrada e para transporte de passageiros etc. O IPI é um exemplo de tributo com alíquotas que variam de acordo com a seletividade do produto fabricado.

Sentença: é a decisão de mérito numa ação judicial.

Sonegação: ato ou efeito de ocultar fraudulentamente uma atividade tributável, alterar seu fato gerador ou simular uma outra situação, com o objetivo de deixar de recolher os tributos devidos.

STF – Supremo Tribunal Federal: é a mais alta corte do país, encarregado de dar a última palavra nas questões constitucionais.

STJ – Superior Tribunal de Justiça: dá a última palavra nas questões de direito que envolvam argumentos infraconstitucionais.

Substituição tributária: metodologia de recolhimento de tributos na qual o imposto ou a contribuição tem sua arrecadação antecipada e concentrada numa determinada etapa de comercialização, distribuição ou fabricação do produto. O mecanismo da substituição tributária é utilizado para simplificar o controle e a fiscalização do recolhimento de tributos nas diversas fases entre a fabricação e o consumo pelo usuário final. Por exemplo: são impossíveis o controle e a fiscalização da tributação da venda de cigarros e bebidas efetuadas pelos milhões de estabelecimentos comerciais espalhados pelo território

nacional. Ciente dessa impossibilidade na fiscalização, tais produtos são tributados quando saem das fábricas, antes mesmo da venda para o consumidor final. Afinal, é mais fácil controlar e fiscalizar dezenas de fábricas do que milhões de bares, lojas de conveniência, mercados, padarias, restaurantes, supermercados e outros estabelecimentos varejistas e atacadistas do gênero.

Sujeito passivo: é aquele a quem cabe pagar o montante do débito, se a obrigação for principal.

Se a obrigação for acessória, o sujeito passivo será aquele a quem couber a realização dos deveres acessórios.

Quando o pagamento for tributo ou penalidade, o sujeito passivo pode ser:

- Contribuinte – é todo sujeito passivo que tem uma relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador.
- Responsável – é todo sujeito passivo que, sem revestir-se da condição de contribuinte, vê-se obrigado a pagar o débito por força de disposição expressa em lei.

Trânsito em julgado: acontece quando uma ação chega ao final.

Tributo: é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tributo lançado por homologação: é o tributo que o próprio contribuinte calcula, declara e recolhe, ficando sujeito à homologação das autoridades fiscais. O órgão arrecadador deve validar ou não o lançamento e pagamento do contribuinte, sendo que, como regra geral, o Fisco tem cinco anos para se manifestar. Não havendo controvérsia, ocorre a homologação tácita.

Anexo I – Respostas dos testes

Capítulo 1. Sistema tributário nacional

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Alternativa	C	C	B	E	D	D	C	E	B	C	C	B	B	C

Testes	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Alternativa	B	C	D	D	B e E	C, D e E	A, E e G	C	D

Capítulo 2. Principais funções e atividades da contabilidade tributária

Testes	1	2	3	4	5	6	7
Alternativa	C	B, C e D	D	A e C	B e C	B e D	D

Capítulo 3. Demonstrações contábeis obrigatórias, regime das publicações legais e divulgação das demonstrações contábeis

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Alternativa	E	D	B	C	E	C	A	B	C	D	A	A e E

Testes	13	14	15	16	17	18	19
Alternativa	B e D	A, B e E	C	A	D	B	A

Capítulo 4. Normas para a escrituração dos livros contábeis, fiscais e societários

Testes	1	2	3	4	5	6	7
Alternativa	A	B	D	B	A	C	D

Testes	8	9	10	11	12	13	14
Alternativa	A	B	A	A	E	D	D

Capítulo 5. Escrituração fiscal e contabilização dos tributos indiretos – ISS, ICMS e IPI

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Alternativa	D	D	D	C	A	D	C	B	A	D	A	A	C	E

Testes	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
Alternativa	C	B	D	B	A, C e D	D	E	B	A	A	A	B

Capítulo 6. Provisão para créditos de liquidação duvidosa

Testes	1	2	3	4	5	6	7
Alternativa	A	B	E	D	E	C	B e D

Capítulo 7. Critérios fiscais e contábeis para avaliação dos estoques

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Alternativa	D	B	B	C	A	A	A e C	C	D	A	D	A	D	A

Testes	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
Alternativa	D	B e C	A e D	D	B	A	C	B, C e E	B e D	E

Capítulo 8. Ativo imobilizado – apuração e contabilização do custo de aquisição e da depreciação

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Alternativa	B	A	E	C	B	A	A	A	C	E

Testes	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
Alternativa	B	B	D	C	E	B	C	A	A	

Capítulo 9. Folha de pagamento – critérios para cálculo e contabilização dos encargos sociais e provisões para férias e 13º salário

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8
Alternativa	B	A	B	D	C	B, C e E	C e E	D

Capítulo 10. Imposto de renda das pessoas jurídicas

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Alternativa	E	C	D	A e E	D	C	B	A e C	B	B e D

Testes	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
Alternativa	C	A e D	A e D	A	B	B	A	C	B e C	

Capítulo 11. Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas

Testes	1	2	3	4	5
Alternativa	D	C e E	B e D	A, C e E	C

Capítulo 12. Contabilização do imposto de renda e contribuição social – imposto de renda diferido

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8
Alternativa	C	B e D	A e B	D	B	E	B	A, D e E

Capítulo 13. Contribuição social sobre o faturamento (Cofins)

Testes	1	2	3	4
Alternativa	C	B e D	A, D e E	C

Capítulo 14. Contribuição para o PIS/Pasep

Testes	1	2	3	4
Alternativa	A	A e C	C	A e B

Capítulo 15. Livro de apuração do lucro real (Lalur)

Testes	1	2	3	4	5	6	7
Alternativa	E	E	A e C	B e D	D e E	E	C e E

Capítulo 16. Escrituração do livro caixa

Testes	1	2	3	4
Alternativa	C	C	B e D	B

Capítulo 17. Juros sobre o capital próprio

Testes	1	2	3	4	5	6	7
Alternativa	D	B	A	C	B	C	C

Capítulo 18. Investimentos em participações societárias

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Alternativa	A	E	C	B	D	D	B	E	A	E

Testes	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Alternativa	C	D	A	C	B	C	C	E	D

Capítulo 19. Aspectos contábeis, fiscais e legais das reestruturações societárias – incorporação, fusão e cisão de empresas

Testes	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Alternativa	A e C	B	D	D	C	A	B	A	B	C

Testes	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Alternativa	A	A	D	B	A	C	A, B e E	A e B	A	A

Capítulo 20. Tributação internacional

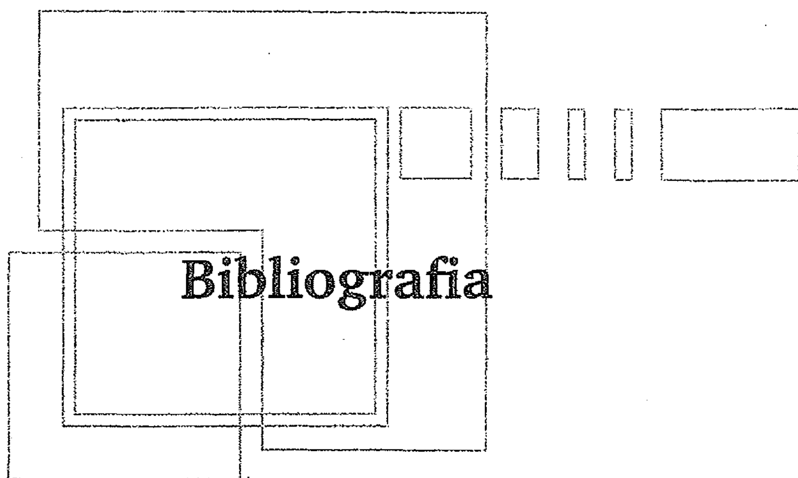
Testes	1	2	3	4
Alternativa	D e E	C e E	C e D	B

Capítulo 21. Auditoria e revisão fiscal

Testes	1	2
Alternativa	D	B e D

Capítulo 22. Entidades constituídas sob a forma de condomínios

Testes	1	2	3	4	5
Alternativa	B e D	C e E	A e C	C	A e C



No decorrer deste livro, evitamos fazer referências bibliográficas para permitir ao leitor uma leitura mais fácil e rápida.

Fazemos agora a indicação de um conjunto de livros, revistas e artigos jornalísticos aos quais provavelmente devemos crédito por muitas das ideias aqui contidas. Recomendamos a leitura desse material bibliográfico ao leitor que deseja maior aprofundamento nos assuntos estudados.

Além da bibliografia citada, os autores utilizaram o conhecimento prático e teórico acumulado no desenvolvimento de suas carreiras profissionais em empresas, como a Price Waterhouse & Coopers Auditores e Consultores, Cimentos Votorantin, Grupo Itaú/Itausa/Itautec e em diversas outras empresas em que prestam e prestaram serviços como auditores, consultores e *controllers*, além das Universidade Presbiteriana Mackenzie, Uni-ABC, UNIFIEO e Fundação Getulio Vargas, onde lecionam há vários anos.

ABUJAMRA, Marcia Lúcia Maud et al. Juros sobre capital próprio. *Revista de Contabilidade do CRC/SP*, São Paulo, p. 32, dez. 1997.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Manual do imposto de renda das pessoas jurídicas*. São Paulo: Atlas, 2000.

_______. *Auditoria de impostos e contribuições*. São Paulo: Atlas, 2007.

BARROS, Betânia Tanure de. *Fusões e aquisições no Brasil*: entendendo as razões dos sucessos e fracassos. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. *Auditoria de tributos*: IPI, ICMS e ISS. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

______. *Curso de especialização de analistas tributários*: IPI, ICMS e ISS. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

______. *Planejamento tributário*: IPI, ICMS e ISS. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. *Código tributário nacional*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

BULGARELLI, Waldirio. *Fusões, incorporações e cisões de sociedades*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CAMPANINI, Douglas Rogério; MARANHÃO, Luciana Marques. Encargos sociais e o custo da mão de obra no Brasil. *Boletim Fórum Empresarial*, ASPR Auditoria e Consultoria, Santo André, p. 4, out. 2001.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *Imposto de renda pessoa jurídica*: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 28. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

______. Obrigatoriedade da escrituração contábil. *Boletim do CFC*, p. 7, nov. 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

EXAME. *Adeus, nota fiscal*. São Paulo: Abril, p. 86, 26 abr. 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

______. *Incorporação, fusão, cisão e outros eventos societários*. São Paulo: Atlas, 2001.

______. *Prática tributária da micro e pequena empresa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FAGUNDES, Carlos Eduardo Uchoa. A quem interessam as leis trabalhistas. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 10 nov. 2001.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Saraiva, 1998.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroshi. *Imposto de renda das empresas*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. *Normas Brasileiras de Contabilidade*. São Paulo: Ibracon, 1998.

______. *Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo: Ibracon, 1999.

______. *Calendário objetivo de obrigações e tabelas*. São Paulo: IOB, jan. 2001.

______. Integração custos-contabilidade: comentários e exemplificação. Caderno Temática Contábil e Balanços. *Boletins 32/98* e *33/98*, São Paulo: IOB.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Imposto de renda diferido. Caderno Temática Contábil e Balanços, *Boletins 21/98* e *22/98*, São Paulo: IOB.

______. Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro devidos por empresas submetidas à apuração anual do lucro real: contabilização. Caderno Temática Contábil e Balanços, *Boletim 18/97*, São Paulo: IOB.

______. Livro Caixa das empresas tributadas pelo IRPJ com base no lucro presumido ou optantes pelo Simples. Caderno Temática Contábil e Balanços, *Boletim 22/97*, São Paulo: IOB.

KPMG. *O planejamento tributário como ferramenta estratégica*. São Paulo, p. 2, jul. 2005.

LATORRACA, Nilton. *Direito tributário*: Imposto de Renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATOS, Fernando. *Preço de transferência no Brasil*: interpretação e prática da legislação. São Paulo: Atlas, 1999.

NEPOMUCENO, F. *Preço de transferência*. IOB, 2003.

OLIVEIRA, Alexandre Martins da Silva de. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2008.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. *Contabilidade avançada*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

______; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PRICE WATERHOUSE & COOPERS. *Preço de transferência*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ROCHA, Valdir de Oliveira et al. *Planejamento fiscal*: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

TEODORO, José Messias. Gestão de tributos e estilos de administração. *Revista Trevisan*, São Paulo, p. 3, jun. 1997.

TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.